

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Aplikace daně z přidané hodnoty ve vybrané obchodní korporaci
Application of Value Added Tax in Selected Business Corporation

Student: Gabriela Přečková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Gabriela Přechová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: Aplikace daně z přidané hodnoty ve vybrané obchodní korporaci
Application of Value Added Tax in Selected Business Corporation

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základní pojmy a charakteristika DPH
 3. Poskytování zboží a služeb v rámci EU
 4. Aplikace DPH v podmínkách vybrané obchodní korporace
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy


Seznam doporučené odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. *DPH 2017 – zákon s přehledy*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 256 s. ISBN 978-80-271-0427-7.
GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.
KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017
Datum odevzdání: 11.05.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 4, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 11. 5. 2018

.....*Přečková*.....

Gabriela Přečková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Základní pojmy a charakteristika DPH.....	7
2.1	Daňový systém v ČR.....	7
2.2	Funkce daní.....	8
2.3	Charakteristika DPH.....	9
2.3.1	Princip DPH.....	9
2.4	Historie DPH.....	11
2.5	Výhody a nevýhody DPH.....	11
2.6	Předmět DPH.....	13
2.6.1	Předmětem DPH není.....	13
2.6.2	Plnění osvobozená od DPH.....	14
2.7	Stanovení DPH.....	15
2.7.1	Základ DPH.....	15
2.7.2	Sazby DPH.....	15
2.7.3	Výpočet DPH.....	17
2.8	Správa DPH.....	18
2.8.1	Zdaňovací období.....	18
2.8.2	Daňové přiznání.....	19
2.9	Daňové subjekty.....	19
2.10	Registrace k DPH.....	21
3	Poskytování zboží a služeb v rámci EU.....	23
3.1	Orgány EU.....	23
3.2	Právní subjektivita EU a unijní právo.....	24
3.3	Evropská integrace.....	25
3.4	Daňová harmonizace.....	26
3.5	Harmonizace nepřímých daní, DPH.....	27
3.6	Výhledy změn legislativy EU v oblasti DPH.....	28
3.7	Dodání zboží do členských států EU.....	30
3.7.1	Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň.....	30
3.7.2	Místo plnění.....	32
3.7.3	Daňové doklady.....	32
3.7.4	Výpočet daňové povinnosti.....	33

3.7.5	Nárok na odpočet daně na vstupu	35
3.7.6	Zasílání zboží	35
3.8	Poskytování služeb v rámci členských zemí EU	37
3.8.1	Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň	37
3.8.2	Místo plnění	38
3.8.3	Daňové doklady	39
3.8.4	Výpočet daňové povinnosti	39
3.8.5	Nárok na odpočet daně	40
3.8.6	Souhrnné hlášení	40
3.8.7	Intrastat	40
4	Aplikace DPH v podmínkách vybrané obchodní korporace	42
4.1	Charakteristika vybrané obchodní korporace	42
4.2	Obchodování v rámci tuzemska	43
4.2.1	Pořízení zboží od plátce DPH v tuzemsku	43
4.2.2	Dodání zboží plátcí DPH v tuzemsku	45
4.2.3	Dodání zboží plátcí DPH se zálohou v tuzemsku	47
4.2.4	Poskytnutí služby občanovi v tuzemsku	49
4.3	Obchodování v rámci členských států EU	50
4.3.1	Pořízení zboží od ORD JČS	50
4.3.2	Dodání zboží ORD JČS	51
4.3.3	Dodání zboží občanovi do jiného členského státu	54
4.4	Shrnutí zjištěného stavu	55
4.4.1	Shrnutí stavu za leden 2018	55
4.4.2	Souhrnné hlášení za leden 2018	56
4.5	Aplikace výhledu Evropské komise v oblasti DPH	56
4.5.1	Změna režimu povinnosti přiznat daň pořizovatele zboží od ORD JČS ..	56
4.5.2	Změna Směrnice, pokud jde o zacházení s poukazy	57
4.5.3	Změna Směrnice v závislosti se „zasíláním zboží“	58
5	Závěr	61
	Seznam použité literatury	63
	Seznam zkratk	66
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daň je povinná platba do státního rozpočtu, která je pevně stanovena zákonem. Obyvatelé státu mají povinnost platit daně, prostřednictvím nichž je zajištěno financování a fungování daného státu. Příjmy z odvedených daní tvoří nejvýznamnější část veřejného rozpočtu. Bohužel se bez těchto příjmů do státního rozpočtu žádný stát neobejde.

Daňová soustava České republiky (dále jen ČR) se skládá z přímých a nepřímých daní. Jednou z nejvýznamnějších nepřímých daní pro rozpočty států a obcí je právě daň z přidané hodnoty (dále jen DPH). Zmíněnou daň hradí jednotliví spotřebitelé při nákupu většiny služeb a zboží a do rozpočtu státu je odváděna prostřednictvím plátců DPH, již nám své zboží či služby poskytují.

Stěžejním zákonem, jímž se DPH řídí po vstupu ČR do Evropské unie (dále jen EU) je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Tento zákon vstoupil v platnost 23.4. 2004 a účinnosti nabyl 1.5. téhož roku.

Cílem této práce je vymezit základní pojmy a charakterizovat DPH, jelikož se jedná o velice komplikovanou daň, následně vysvětlit principy poskytování zboží a služeb nejen v ČR, ale také v rámci EU, analyzovat problémy při pořizování zboží od dodavatelů z tuzemska či členských států EU a následný prodej zboží či poskytování služeb plátcům i neplátcům DPH v ČR a členských státech EU a v neposlední řadě vysvětlit povinnosti a nároky při takto uplatňované dani a provést praktickou aplikaci ve zvoleném zdaňovacím období ve vybrané obchodní korporaci.

Teoretickou část tvoří dvě hlavní kapitoly, kdy první teoretická kapitola obsahuje vysvětlení důležitých pojmů ZDPH, převážně se zaměřuje na základní pojmy a obecnou charakteristiku v oblasti DPH. Dále je v této kapitole popsán daňový systém v ČR a také vývoj sazeb DPH, jehož hodnoty se již několikrát v historii této daně změnily.

Druhá teoretická kapitola je zaměřena na uplatňování DPH při spolupráci se subjekty z EU. Kapitola obsahuje obecné pojmy týkající se EU, je zaměřena na harmonizaci DPH, a především řeší základní povinnosti a kritéria v oblasti poskytování zboží a služeb v rámci EU. Jsou zde nastíněny některé výhledy do budoucna v oblasti DPH, které budou následně uvedeny do praxe v praktické části.

Praktická část se zabývá aplikací DPH při poskytování zboží a služeb ve vybrané obchodní korporaci, která se zabývá prodejem motocyklů a motocyklových doplňků. Dodávání

zboží, poskytování služeb či pořízování zboží jsou zobrazeny na příkladech, ke kterým v praxi běžně dochází. V kapitole je řešen vztah k plátcům i neplátcům v oblasti DPH, možnost uplatnění nároku na odpočet či osvobozeného plnění. Dále kdy má vybraná společnost povinnost přiznat a odvést daň a kde se tato daň bude uvádět v DAP, kontrolním hlášení či souhrnném hlášení.

Pro zpracování bakalářské práce byly použity metody komparace, deskripce a analýzy.

2 Základní pojmy a charakteristika DPH

V této kapitole je potřebné nejprve vysvětlit daňový systém v ČR, základní pojmy, které se týkají daní a charakterizovat DPH.

Mezi hlavní znaky daní považujeme peněžitá plnění. Znamená to, že daň nelze platit jinou než touto formou plnění.

Daně se rozumí zákonem určená platba do rozpočtu státu, který je oprávněn ji vyhlásit. Se zákonností je spojena povinnost platit daně. Pokud je povinnost hradit daň stanovena zákonnou formou, daňový subjekt nemá možnost se této povinnosti vyhnout. Existují zde výjimky jako je např. osvobození či sleva na dani, avšak i tyto výjimky musí být v zákoně zakotveny. Zákonný charakter daně také znamená, že ani orgány státní správy nemohou volně rozhodovat o zavedení daní ani o jejich výši. Projevuje se rovněž ve smyslu nemožnosti daňového subjektu uzavírat dohody o podmínkách placení daní se správcem daní (Radvan, 2015).

Daň je nedobrovolná platba, jejíž obvyklým znakem je pravidelnost. Většina daní má stanoveno zdaňovací období, za které se daň platí. Jsou zde také výjimky, tj. jednorázové daně, které jsou navázané na vznik určité právní skutečnosti. V tomto směru je typickou představitelkou daň z nabytí nemovitých věcí.

Pro daňový subjekt je platba daní nenávratná, tzn., že subjekt nemá nárok na vrácení uhrazené daně. Úzce zde souvisí neekvivalentnost daně v tom smyslu, že příjemce úplaty není zavázán poskytnout daňovému subjektu protiplnění. Dalším znakem daní je jejich neúčelovost, protože neznáme konkrétní účely, na které jsou použity (Radvan, 2015).

Výběr daní je potřebný pro zajištění financování veřejného sektoru, tedy financování funkcí státu a veřejné správy. Především jde o financování armády, tvorbu a údržbu infrastruktury, složky státu, které se starají o dodržování zákonů a ochranu práv. Dále se z daní financují starobní důchody, zdravotní péče, vzdělávání, podpora v nezaměstnanosti či ekologie.

2.1 Daňový systém v ČR

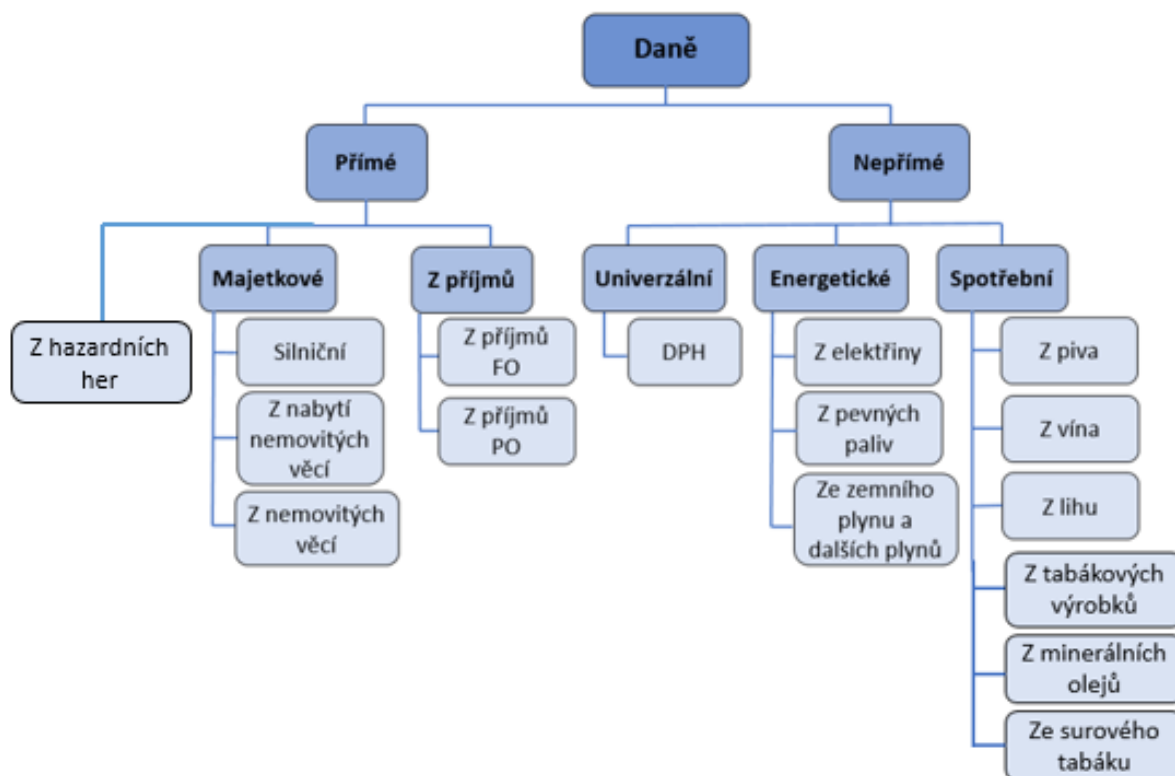
Daňový systém v ČR je podobný jako ve většině států EU. Daňové příjmy pocházejí ve stejné míře z nepřímých i z přímých daní (Ministerstvo financí ČR, 2015).

Tradičně se daně dělí dle dopadu na přímé a nepřímé daně. Daně přímé jsou každému poplatníkovi vyměřeny bezprostředně podle jeho majetkové či důchodové situace a jsou

rozděleny do dvou skupin. Do skupiny daní z příjmů patří daně z příjmů fyzických i právnických osob a mezi majetkové daně se řadí daně z nemovitých věcí, z nabytí nemovitých věcí a daň silniční.

Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách služeb a zboží, které jsou nakupovány konečnými spotřebiteli. Jsou opakem přímých daní, jelikož daň státu platí jiná osoba (plátce) než ta, která je dani podrobena (poplatník), zatímco u přímých daní je poplatník přímo plátce. Člení se na daně univerzální, energetické a spotřební. Univerzální daní je pouze DPH, spotřební daň zahrnuje daň z piva, vína, tabákových výrobků, minerálních olejů, surového tabáku a daň z lihu a energetické daně tvoří daň z elektřiny, z pevných paliv a ze zemního plynu a některých dalších plynů. Systém daní je pro větší přehlednost uveden v následujícím schématu (viz Obr. 2.1).

Obr. 2.1 Daňový systém ČR



Zdroj: Široký (2015), vlastní zpracování

2.2 Funkce daní

Daně by měly napomáhat veřejným financím plnit funkce, mezi základní a důležité funkce patří následujících pět funkcí:

- fiskální – označuje se za primární a nejdůležitější funkci daní, jelikož má schopnost naplnit veřejný rozpočet,

- redistribuční – jde o uvalení zvláštní daně na chování, jež chce stát omezit, protože ho považuje za škodlivé, typickým příkladem může být alkohol, cigarety, škodliviny z komínů a z motorů silničních vozidel,
- stimulační – představuje využití daňových nástrojů, jejichž cílem je ovlivnit činnost ekonomických jednotek a tempo jejich rozvoje, stát vystavuje subjekty rozdílnému daňovému zatížení a tím mohou rozvoj činností ovlivňovat, utlumit je anebo povzbudit, stát subjektům poskytuje daňové úspory,
- alokační – řeší problematiku umístování vládních výdajů, díky daním se mohou dát peníze tam, kde stát uzná za vhodné,
- stabilizační – pomáhá zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice (Široký, 2015).

2.3 Charakteristika DPH

DPH je považována za základ celé daňové soustavy. Je jednou z nejdůležitějších daní, protože tvoří velkou část z příjmů do státního rozpočtu (dále jen SR). DPH je daní nepřímou a univerzální. Univerzální daň proto, že ji všichni platí při nákupu většiny služeb a zboží. Jak tvrdí Radvan (2015, s. 76) „*univerzálnost této daně se projevuje tím, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity a na všechny podnikatelské subjekty, a tím se pro všechny formy podnikatelské činnosti vytvářejí z hlediska daňového stejné podmínky.*“ Nepřímost daně se vyznačuje tím, že dopředu nelze jednoznačně určit osobu, která bude daň platit v konečné fázi, tedy poplatníka. Definovat lze pouze osobu, která bude daň odvádět státu, tedy plátce daně. Nositelé daňového břemene vystupující v obchodních vztazích např. v pozici kupujícího plní svou povinnost nepřímou vůči SR, a to prostřednictvím plátců daně, kteří jsou registrovaní a jsou povinni vybrat a odvést daň.

2.3.1 Princip DPH

Mnohofázovost je hlavním znakem DPH, tzn. že se nachází ve všech fázích obratu, vyskytuje se všude, kde se tvoří přidaná hodnota. DPH se objevuje ve fázi výroby, získávání surovin, při distribuci a při konečné konzumaci, což je konečná fáze celého procesu.

Vybrat daň na každém stupni zpracování je základním principem vybírání daní. Skumulovanou konečnou daň platí vždy poslední odběratel služby či zboží v prodejní ceně a představuje tedy hlavního daňového poplatníka, který nemá nárok na odpočet DPH. Plátce daně má možnost od své daňové povinnosti odpočítat tu částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům jako úhradu na vstupu. Do SR pak odvede pouze saldo zaplacené daně na vstupu a uplatněné daně na výstupu (Kuneš, 2017).

Převyšuje-li daň na vstupu daň na výstupu, plátcí vzniká nadměrný odpočet, tj. přeplatek na dani, pokud je však daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, vzniká plátcí daňová povinnost.

Uveďme si příklad pro lepší pochopení. Plátce daně (výrobce) prodal své výrobky obchodníkovi za 12 100 Kč vč. DPH, 10 000 Kč stojí výrobky a 2 100 Kč činí DPH (viz Tab. 2.1). Obchodník tedy nakoupil výrobky za 12 100 Kč vč. DPH a dále je prodal jinému plátcí DPH za 18 150 Kč vč. DPH, kdy 15 000 Kč je cena výrobků a DPH je rovno 3 150 Kč. Zjistíme, jakou vlastní daň bude mít obchodník po prodeji výrobků konečnému spotřebiteli. Odečteme od částky DPH na výstupu 3 150 Kč částku DPH na vstupu, která činí 2 100 Kč a výsledkem je vlastní daň obchodníka ve výši 1 050 Kč (viz Tab. 2.2). Dále zjistíme, kolik zaplatí spotřebitel za výrobky spotřebitel obchodníkovi. Víme, že konečný spotřebitel nemá žádný nárok na odpočet DPH, jeho konečná částka bude včetně DPH a to 18 150 Kč (viz Tab. 2.3).

Tab. 2.1 Výrobce

	Uskutečněná zdanitelná plnění
Cena bez DPH	10 000 Kč
DPH 21 %	2 100 Kč
Povinnost přiznat daň na výstupu	2 100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 2.2 Obchodník

	ZD	DPH
Uskutečněná zdanitelná plnění	15 000 Kč	3 150 Kč
Nárok na odpočet daně	10 000 Kč	2 100 Kč
Vlastní daň		1 050 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 2.3 Konečný spotřebitel

	Úhrada obchodníkovi
Cena bez DPH	15 000 Kč
DPH	3 150 Kč
Celkem	18 150 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

2.4 Historie DPH

DPH patří historicky mezi jednu z nejmladších daní. Svůj původ má ve Francii, kde byla poprvé zavedena v roce 1954. Tvůrcem daně, tehdy zvané „Taxe sur la valeur ajoutée“ (francouzsky TVA), byl francouzský ekonom zvaný Maurice Lauré. V ČR je systém DPH uplatňován od 1.1. 1993, kdy došlo k nahrazení dříve používané daně z obratu. Postupně si do svých daňových systémů začleňovaly DPH i další státy EU a staly se tak průkopníky v zavádění této daně.

2.5 Výhody a nevýhody DPH

K nejvýznamnějším výhodám DPH se řadí především:

- neutralita,
- snadná aplikace v mezinárodním obchodě,
- transparentnost, tj. zdanění zboží i služeb,
- výnosnost pro příjmy veřejných rozpočtů (Široký, 2008).

DPH je svou strukturou neutrální vzhledem k volbě výrobců a spotřebitelů, žádná ze zmíněných stran není diskriminována ani nijak zvýhodněna. DPH umožňuje zdanění spotřeb domácností s vyrazením výrobních stupňů. Technika této daně vždy umožní, aby výsledná daň v cenách služeb a zboží odpovídala sazbě dané zákonem. Díky tomu nedochází k diskriminaci komodit s vyšším množstvím stupňů zpracování, jelikož je zdaněna pouze přidaná hodnota.

DPH je výhodná také pro podporu obchodu v zahraničí, i k tomuto obchodu je daň neutrální, jedná se totiž o koncepci daně, která se vztahuje čistě na přidanou hodnotu, vytvořenou v dané zemi. Dovoz jednotlivého zboží se zdaňuje ve stejné míře jako zboží tuzemské, export zboží však zdaňován není. Cílem tohoto zákonného opatření je tvorba

stejných podmínek konkurence na trzích v zahraničí a zamezení přičítání daní při mezinárodních přesunech služeb a zboží (Široký, 2015).

Vysoká transparentnost DPH, již se vyznačuje, spočívá v tom, že každý prodej je zdaněn, daní se zboží i služby. Jde o tzv. „čistou“ daň, jelikož každý dodavatel státu odvede pouze část daně, připadající jeho přidané hodnotě.

U DPH značně rostou možnosti účinného zdanění služeb. Neexistuje zde problém salda mezi výrobní a konečnou spotřebou. Důsledkem zahrnutí služeb do předmětu DPH umožňuje vládě rozšiřovat daňovou základnu a tím zvyšovat pro veřejný rozpočet výnos z daní.

K hlavním nevýhodám DPH patří:

- administrativní náročnost,
- přímá vazba na schopnost ovlivnit cenovou hladinu,
- daňové úniky,
- náročnost při zavedení daně (Široký, 2015).

Poměrně značná náročnost z pohledu administrativy, která je spjatá se systémem evidování DPH, kdy stanovení daně vyžaduje vedení poctivého a přesného účetnictví, je jednou z hlavních nevýhod, pro kterou se tato daň nepoužívá v některých zemích. Z důvodu této náročnosti není daň uvalována na drobné podnikatele a střední či malé podniky, jejichž obrat nedosáhl jisté výše.

Důkladně promyšlený daňový systém a jeho důsledná realizace má za cíl mechanismus, jenž účinně zabraňuje daňovým únikům. Firmy mají ve svém zájmu kontrolovat zaplacenou daň na vstupu u svých dodavatelů, kterou si mohou odečíst od své celkové daně a tím se zapojují do řetězce celého mechanismu. Někteří podnikatelé se však snaží obejít zákony ve svůj prospěch. Nejčastějšími daňovými úniky jsou:

- krácení tržeb,
- špatně vyhodnocené místo plnění,
- nesprávné určení daňové sazby zboží či služeb,
- nesprávné uplatnění osvobození DPH při poskytování zboží a služeb mimo EU aj.

2.6 Předmět DPH

Předmět daně z přidané hodnoty vychází ze zákona o DPH z § 2 a jsou to následující zdanitelná plnění:

- dodání zboží,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiné členské země,
- pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu,
- dovoz zboží.

Aby byla tato zdanitelná plnění předmětem daně, musí splňovat základní uvedené podmínky. Plnění je uskutečněno:

- za úplatu,
- osobou, která je povinná k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku (Kuneš, 2017).

Plněním je označováno vše, co by mohlo být předmětem DPH. Plnění, ze kterého vyplývá plátcí povinnost daň na výstupu přiznat a odvést je označováno jako zdanitelné plnění.

Úplatou se rozumí podle § 4 odst. 1 a ZDPH částka v peněžních prostředcích nebo také hodnota nepeněžitého plnění, které jsou v souvislosti s předmětem daně poskytnuty. Vždy je potřebné, aby se úplata vázala přesně na konkrétní plnění.

Dále je nutné pro potřebu splnění podmínek předmětu daně, aby byla plnění uskutečňována osobou povinnou k dani (dále jen OPD). Výjimkou je pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu, kdy je možné toto plnění vykonat osobou nepovinnou k dani (dále jen OND).

Pro splnění podmínky „v rámci ekonomické činnosti“ nesmí být činnost uskutečňována mimo jeho ekonomickou činnost.

Jednoznačně smí být předmětem daně pouze ta plnění, jež jsou uskutečněna s místem plnění v tuzemsku.

2.6.1 Předmětem DPH není

Předmětem DPH nemůžeme určit zboží, které bylo pořízeno z jiné členské země, za předpokladu, že by toto zboží bylo v tuzemsku od daně osvobozeno. Dále není předmětem daně

zboží pořízené z jiného členského státu, pokud celková suma zboží bez daně nedosáhla v bezprostředně předcházejícím ani v příslušném kalendářním roce částku 326 000 Kč a toto pořízení je uskutečněno některou z následujících osob:

- OPD, která není plátce, se sídlem v tuzemsku,
- právnická osoba (dále jen PO) k dani nepovinná,
- osvobozená osoba, neplátce,
- osoba povinná k dani, bez nároku na odpočet daně, uskutečňující osvobozená plnění od daně (Radvan, 2015).

Osoba, která si zboží z EU pořídí do limitu 326 000 Kč se může sama rozhodnout, zda toto pořízení bude předmětem daně.

2.6.2 Plnění osvobozená od DPH

Existují dva typy osvobození od daně, v závislosti na tom, zda vzniká nárok na odpočet či nevzniká (viz Tab. 2.4). V případě, kdy nárok na odpočet nevzniká, nemůžeme si daň na výstupu uplatnit a také ztrácíme možnost nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. K osvobozeným plněním od DPH bez možnosti nároku na odpočet daně při splnění podmínek patří:

- finanční činnost,
- penzijní činnost,
- pojišťovací činnost,
- televizní a rozhlasové vysílání,
- základní poštovní služby,
- vzdělávání a výchova,
- provozování loterií,
- sociální pomoc (Dušek, 2016).

V jiném případě, jestliže máme nárok na odpočet DPH, daň na výstupu uplatnit nelze, avšak nastává možnost nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Zákon řadí mezi plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně za splnění podmínek tato:

- vývoz a dovoz zboží,
- přepravu osob,
- pořízení/dodání zboží do/z jiné členské země,

- služby poskytnuté do třetích zemí,
- osvobození ve zvláštních případech aj.

Plátcí daně jsou povinni uvést tato plnění do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém jim povinnost plnění přiznat vznikla.

Tab. 2.4 Druhy plnění

Plnění					
Předmětem DPH jsou				Předmětem DPH nejsou	Volba předmětu daně
Zdanitelná		Osvobozená			
Základní sazba	Snížená sazba	Bez nároku na odpočet DPH	S nárokem na odpočet DPH		

Zdroj: Dušek (2016, s. 92), vlastní zpracování

2.7 Stanovení DPH

Pro stanovení vlastní daňové povinnosti je zapotřebí nejprve správně stanovit základ daně (dále jen ZD), dalším důležitým krokem je zvolit odpovídající sazbu daně zboží či služby, a nakonec daň vypočíst jako rozdíl mezi odpočtem daně a daní na výstupu.

2.7.1 Základ DPH

Základem daně z přidané hodnoty je to, co má plátcce daně za úplatu obdržet nebo již obdržel za uskutečněná zdanitelná plnění. Poplatky, cla nebo jiné daně, jako např. akcízy, jsou také zahrnovány do ZD. Dále zde patří vedlejší výdaje související s pořízením zboží (např. pojištění, provize, přeprava, balné aj.), dotace k ceně, materiál, který přímo souvisí s poskytováním služeb nebo konstrukce, zařízení a stroje, které se zabudují do stavby při poskytování stavebních prací (Radvan, 2015).

2.7.2 Sazby DPH

Sazby DPH se od jejího zavedení roku 1993 již sedmkrát změnily. Podle prvního zákona o DPH, který vydržel beze změn 2 roky, měla základní sazba hodnotu 23 % a snížená sazba byla stanovena na 5 %. K jeho první novele došlo v roce 1995, kdy nastal pokles základní sazby na 22 %. V roce 2004 prošel ZDPH nejrozsáhlejší změnou po vstupu ČR do EU. Základní sazba dále klesala a to na 19 %, avšak pro ČR to nebylo až tak pozitivní, jelikož u některých zboží a služeb používala sníženou sazbu místo sazby základní. Musela tedy převést do základní sazby

celou řadu služeb, což mělo za výsledek zdražení. Od roku 2008 vzrostla snížená sazba z 5 % na 9 % a od tohoto roku stoupá pravidelně. Roku 2010 došlo ke zvýšení obou sazeb o 1 %, základní sazba poskočila na 20 % a snížená sazba dosáhla 10 %. Další velká změna snížené sazby nastala v roce 2012, kdy sazba vzrostla až na 14 % a rok poté obě sazby stouply o další 1 %. Od roku 2013 základní sazba stagnuje na 21 %, snížená sazba však prošla velkou změnou v roce 2015. Namísto jedné snížené sazby, se objevují sazby dvě. První snížená sazba se drží na 15 % a druhá snížená sazba má hodnotu 10 % (viz Tab. 2.5).

Tab. 2.5 Vývoj sazeb DPH v ČR

Datum	Snížená sazba	Základní sazba
1. 1. 1995	5 %	23 %
1. 1. 1995	5 %	22 %
1. 1. 2004	5 %	19 %
1. 1. 2008	9 %	19 %
1. 1. 2010	10 %	20 %
1. 1. 2012	24 %	20 %
1. 1. 2013	15 %	21 %
1. 1. 2015	10 %, 15 %	21 %

Zdroj: Šíroký (2015, s. 76), vlastní zpracování

Sazba daně je vždy procentní lineární. Kromě základní sazby, která nyní činí 21 % a je uplatňována na většinu služeb a zboží, existují další dvě sazby snížené. První snížená sazba je na úrovni 15 % a je uplatňována na zboží uvedené v příloze č. 3 ZDPH a služby uvedené v příloze č. 2 ZDPH, kam patří např.:

- živá zvířata, semena, rostliny, živé dřeviny,
- knihy, brožury, letáky,
- zdravotnické prostředky, ortopedické pomůcky,
- ubytovací a stravovací služby,
- služby posiloven a fitcenter,
- zdravotní, sociální a domácí služby.

Druhá snížená sazba, platná od roku 2015, činí 10 % a je uvalena na položky obsažené v příloze č. 3 písm. a) ZDPH, zde patří např.:

- potraviny pro malé děti,
- počáteční a pokračující dětská výživa,
- léky,
- potraviny pro bezlepkovou dietu,
- tištěné knihy, noviny či časopisy.

2.7.3 Výpočet DPH

Pro správný výpočet DPH existují dvě metody, a to zdola a shora. Přestože se výsledek mnohdy o pár korun liší, obojí způsob výpočtu je považován za správný.

Metodu zdola použijeme, jestliže známe cenu zdanitelného plnění bez daně a chceme zjistit hodnotu DPH a částku celkem. DPH vypočteme jako součin ZD a příslušné sazby daně (viz vzorec 2.1), následně je třeba daň zaokrouhlit na celé koruny tak, že částku 0,50 Kč a vyšší zaokrouhlíme na celou korunu nahoru a částku nižší než 0,50 Kč na celou korunu dolů. Výslednou částku vč. daně dopočteme jako součet ZD s vypočtenou daní (viz vzorec 2.2) (Ambrož, 2006). Metodu si ukážeme na jednoduchém příkladu (viz Tab. 2.6).

$$DPH = ZD \cdot \text{Sazba daně} \quad (2.1)$$

$$\text{Částka celkem} = ZD + DPH \quad (2.2)$$

Tab. 2.6 Výpočet DPH metodou zdola

	Výpočet	Částka
Cena zboží		15 000 Kč
Vedlejší náklady (pojištění + doprava)	2 234 + 3 000	5 234 Kč
ZD celkem	15 000 + 5 234	20 234 Kč
DPH 21 %	20 234 · 0,21	4 249,1 Kč
DPH zaokrouhlené		4 249 Kč
Cena vč. DPH	20 234 + 4 249	24 483 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Druhou metodu, jež může plátce použít při výpočtu DPH z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, je metoda shora. Při této metodě zjišťujeme, jaká je hodnota DPH tak, že vynásobíme cenu s daní koeficientem, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je uvedena výše sazby a ve jmenovateli součet sazby daně a čísla 100 (viz vzorec 2.3). Výsledný koeficient je nutno zaokrouhlit na čtyři desetinná místa. Cenu bez daně zjistíme po odečtení zaokrouhlené daně od ceny za zdanitelné plnění vč. DPH (viz vzorec 2.4) (Radvan, 2015). Ilustraci metody shora znázorňuje následující příklad (viz Tab. 2.7).

$$DPH = \text{Cena vč. daně} \cdot \frac{\text{Sazba daně}}{\text{Sazba daně} + 100} \quad (2.3)$$

$$\text{Cena bez daně} = \text{Cena vč. DPH} - DPH \quad (2.4)$$

Tab. 2.7 Výpočet DPH metodou shora

	Výpočet	Částka
Cena zboží vč. 21 % DPH		45 359 Kč
Vedlejší náklady vč. 21 % DPH		3 590 Kč
Cena celkem vč. 21 % DPH	45 359 + 3 590	48 949 Kč
DPH 21 %	$48\,949 \cdot \frac{21}{21 + 100}$	8 495,3 Kč
DPH zaokrouhlené		8 495 Kč
Cena bez daně	48 949 – 8 495	40 454 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

2.8 Správa DPH

Správu DPH vykonávají místně příslušní správci daně, tj. místně příslušné finanční úřady, které jsou příslušné buď dle sídla (u PO) nebo dle místa pobytu (u FO) (Radvan, 2015). Podle § 93 písm. a) odst. 2 ZDPH je pro osobu, která je povinná k dani, avšak nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. „Správcem daně při dovozu zboží je příslušný celní úřad, jenž vykonává správu daně dle právních předpisů upravujících správu cla,“ jak tvrdí Radvan (2015, s. 82).

2.8.1 Zdaňovací období

Obecně je zdaňovacím obdobím pro DPH kalendářní měsíc, plátce se však za splnění určitých podmínek podle § 99 písm. a) odst. 1 ZDPH, které jsou:

- není nespolehlivý plátce,
- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřekročil 10. mil. Kč,
- není skupinou
- a do konce ledna příslušného kalendářního roku oznámí správci daně změnu zdaňovacího období,

může dobrovolně rozhodnout, zda si zvolí pro příslušný kalendářní rok zdaňovací období kalendářní čtvrtletí.

2.8.2 Daňové přiznání

Daňovým přiznáním (dále jen DAP) se rozumí akt občana, při kterém přiznává své příjmy podléhající dani a při kterém vyčíslí daň, kterou je povinen odvést státu. Plátce DPH je povinen podat DAP, výhradně v elektronické podobě, nejpozději do dvaceti pěti dnů po skončení zdaňovacího období. Toto přiznání je nutno podat i v případě, že plátcí nevznikla povinnost přiznat daň. Splatnost vlastní daně je stanovena ve lhůtě pro podání daňového přiznání a přeplatek daně se plátcí vrací automaticky do třiceti dnů od vyměření nadměrného odpočtu (Radvan, 2015).

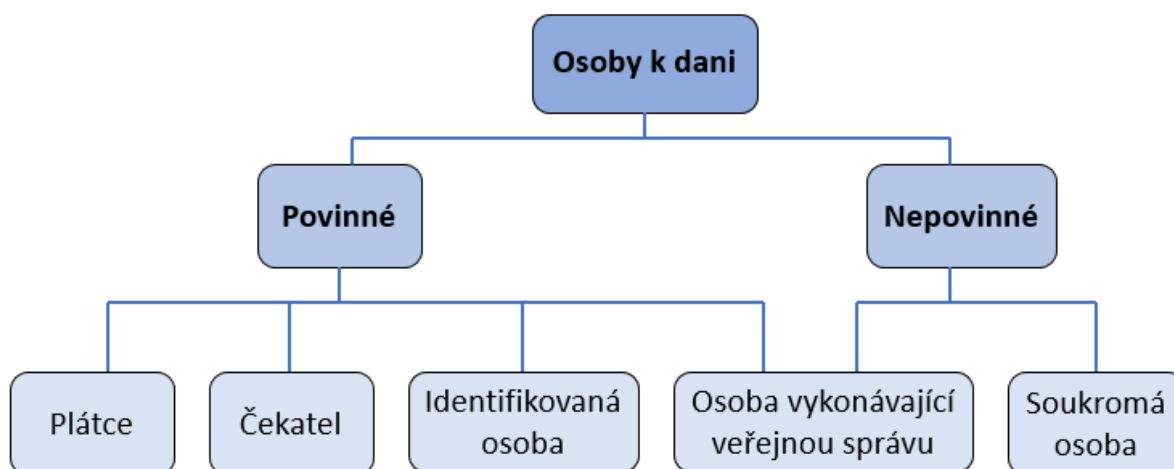
Vlastní daní se rozumí rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně na vstupu, za předpokladu, že je rovna odpočtu daně nebo je vyšší. Takovou daň musí plátce odvést příslušnému finančnímu úřadu.

Nadměrný odpočet je situace, kdy je odpočet daně vyšší než daň na výstupu a plátce má nárok na vrácení vzniklého rozdílu.

2.9 Daňové subjekty

Daňovými subjekty jsou PO nebo FO, které mají zákonem stanovené platit či odvádět daň. Tyto subjekty rozdělujeme na daňové poplatníky, jejichž předmět je dani podroben, a plátce daně, kteří jsou povinni vybrané daň odvést do veřejných rozpočtů. Následující schéma nám danou problematiku více přiblíží (viz Obr. 2.2).

Obr. 2.2 Daňové subjekty



Zdroj: Dušek (2017, s. 93), vlastní zpracování

a) Osoby povinné k dani

PO nebo FO, která uskutečňuje svou ekonomickou činnost samostatně, je považována za OPD. „*Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, dentistů a účetních znalců,*“ jak uvádí Radvan (2015, s. 77). Také využití nehmotného a hmotného majetku je považováno za ekonomickou činnost, pokud je majetek používán soustavně a za účelem získání příjmů.

b) Plátcí DPH

Plátcí DPH se mohou stát pouze OPD, jimž tato skutečnost ukládá povinnost nebo právo se plátcem daně stát. OPD se mohou stát plátcí daně buď to dobrovolně nebo jim to je dáno zákonem. V souladu s § 6 odst. 1 ZDPH se plátcem DPH stane OPD se sídlem v tuzemsku, jejíž souhrn všech úplat za uskutečněná plnění v tuzemsku neboli obrat, za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. V opačném případě, kdy obrat částku 1 000 000 Kč nepřesáhne, se OPD označuje jako čekatel.

c) Skupina

Skupinou se dle § 5 písm. a) odst. 1 ZDPH rozumí skupina spojených osob, která má provozovnu nebo sídlo v tuzemsku a je registrována k dani jako plátce. Skupina je považována za samostatnou OPD a každá osoba smí být součástí pouze jedné skupiny. Za skupinu jedná jeden zastupující člen se sídlem v tuzemsku, avšak odpovědnost za povinnosti vyplývajících z daňových zákonů nesou všichni členové skupiny.

d) Identifikované osoby

Identifikované osoby (dále jen IO) jsou definovány jako tzv. příležitostní plátci jen pro případy plnění z jiných členských států, pro zbylá plnění vystupují jak neplátci. OPD, jež není plátce z důvodu nepřekročení limitu obratu, nebo PO nepovinná k dani, která neuskutečňuje ekonomickou činnost jsou IO, pokud pořizují v tuzemsku zboží z jiných členských zemí, které spadá do předmětu daně, jehož hodnota přesáhla 326 000 Kč, pokud přijme služby z EU či z třetích zemí anebo poskytne služby do EU. IO má povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se IO stala (Dušek, 2016).

e) Osoby nepovinné k dani

Za OND jsou považovány osoby, které neuskutečňují ekonomickou činnost vymezenou v § 5 odst. 2 ZDPH.

OND jsou dle § 5 odst. 3 např.:

- stát, kraj, obec,
- organizační složky obce, kraje, státu,
- dobrovolné svazky obcí,
- PO, založené na základě zvláštních právních předpisů,

za předpokladu, že působí v oblasti veřejné správy, a to i v případě výběru úplaty za jejich působení. V situaci, kdy musí zasáhnout příslušné orgány proti výraznému narušení hospodářské soutěže, stanou se OPD dnem nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoby vyjmenované v § 5 odst. 3 jsou vždy OPD, uskutečňují-li činnosti, které jsou uvedené v příloze č. 1 ZDPH.

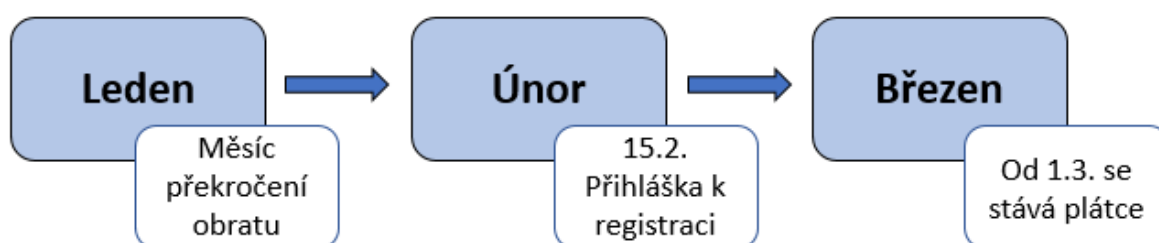
2.10 Registrace k DPH

Při registracích pro účely DPH finanční úřady značně přitvrdily, od roku 2015 lze přihlášku k registraci podat pouze elektronickou cestou a následně podnikatel musí doplnit registrační údaje (např. musí doložit, zda vůbec podniká, kdo vede účetnictví, kde je uloženo

zboží nebo zda již sepsal dodavatelské či odběratelské smlouvy). Registrovat se k DPH mohou OPD dobrovolně nebo jim to uděluje zákon (Kuneš, 2017).

Jak říká § 6 odst. 2 OPD se stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k překročení stanoveného obrátu 1 000 000 Kč. Zaregistrovat se však musí do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém došlo k překročení obrátu (viz obrázek 2.3). Povinným plátcem se dle § 6 písm. b) až písm. f) může stát např. OPD, která nabyla majetek na základě rozhodnutí o privatizaci, dědic, jenž nabytí majetek po zemřelém plátcí a hodlá pokračovat v uskutečňování ekonomické činnosti nebo OPD nabytím majetku od plátce obchodního závodu.

Obrázek 2.3 Povinná registrace z titulu překročení obrátu



Zdroj: Ledvinková (2016, s. 56), vlastní zpracování

Pokud se podnikatel rozhodne k registraci DPH dobrovolně, stává se plátcem den po dni, ve kterém obdržel zprávu o registru od finančního úřadu. Dobrovolným plátcem se může se OPD se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně.

3 Poskytování zboží a služeb v rámci EU

Ve třetí kapitole se zaměříme na EU, její nástroje daňové politiky, vymezení základních pojmů či harmonizaci v oblasti daní, především harmonizaci DPH. Ukážeme si současné sazby DPH v jednotlivých členských zemích pro možnou komparaci. Hlavním bodem této kapitoly je vysvětlení problematiky poskytování zboží a služeb v rámci EU.

EU je ekonomická a politická unie, již tvoří, počínaje dnem 1.7. 2013, 28 evropských států (viz Tab. 3.1), tj. přibližně 510 mil. obyvatel. EU vznikla v roce 1993 na základě Maastrichtské smlouvy a je nástupkyní nahrazeného Evropského společenství (dále jen ES). Za zakladatelské země EU jsou považovány Itálie, Belgie, Francie, Německo, Nizozemsko a Lucembursko.

Tab. 3.1 Členské státy EU

Belgie	Chorvatsko	Maďarsko	Rumunsko
Bulharsko	Irsko	Malta	Řecko
ČR	Itálie	Německo	Slovensko
Dánsko	Kypr	Nizozemsko	Slovinsko
Estonsko	Lotyšsko	Polsko	Španělsko
Finsko	Litva	Portugalsko	Švédsko
Francie	Lucembursko	Rakousko	Velká Británie

Zdroj: Vlastní zpracování

3.1 Orgány EU

Posláním EU je dle Smlouvy o Evropské unii (dále jen SEU) „*podporovat udržitelný rozvoj Evropy, založený na vyváženém hospodářském růstu a na cenové stabilitě, vysoce konkurenceschopném sociálně tržním hospodářství směřujícím k plné zaměstnanosti a společenskému pokroku a na vysokém stupni ochrany a zlepšování kvality životního prostředí,*“ jak uvádí Široký (2013, s. 49). K dosažení těchto cílů mohou přispět různými opatřeními v oblasti daní, např. eliminací cel, omezení dovozu a vývozu, odstranění překážek volného pohybu zboží či tvorbou vhodných podmínek pro fungování společného trhu. EU si vytvořila své vlastní orgány, jež tvoří institucionální rámec, pro naplnění svého poslání. Tvoří je následujících 7 orgánů:

- Evropský parlament,
- Evropská rada,
- Rada,
- Evropská komise,
- Soudní dvůr EU,
- Evropská centrální banka
- a Účetní dvůr.

3.2 Právní subjektivita EU a unijní právo

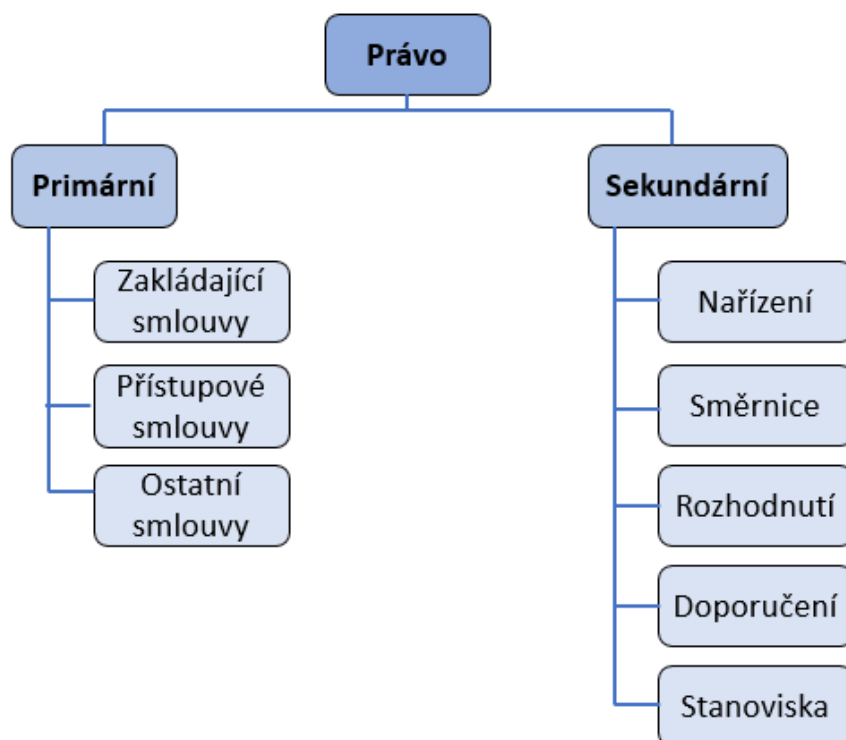
Jak je uvedeno ve znění Lisabonské smlouvy, EU má právní subjektivitu. Právo spočívá v tom, že ES disponují pravomocí tvořit legislativní normy, které jsou platné nejen pro členské státy, ale také pro jejich vnitrostátní subjekty. Právní systém EU má 3 zásady:

- nadřazenost – tzn. přednost práva EU před právem národním,
- subsidiarita – tzn. rozložení vytíženosti rozhodování prostřednictvím národního a unijního práva,
- přímý efekt – tzn. že se jednotlivci mají právo dovolávat u národních soudů na dodržování unijních práv (Široký, 2013).

Unijní právo lze klasifikovat na primární a sekundární (viz Obr. 3.1). Primární právo je základem právního řádu pro EU a ES, udává kompetence, strukturu a základní principy, na kterých EU a ES jako celek stojí. Primární právo je tvořeno akty členských zemí a pouze na jeho základě mohou být orgány EU tvořeny sekundární práva. Prameny primárního práva jsou zakladatelské, přístupové a ostatní smlouvy (Nerudová, 2014).

Sekundární právo vytváří legislativní akty orgánů EU a patří zde nařízení, rozhodnutí a směrnice, které mají závazný efekt, a doporučení a stanoviska (Nerudová, 2014).

Obr. 3.1 Prameny unijního práva



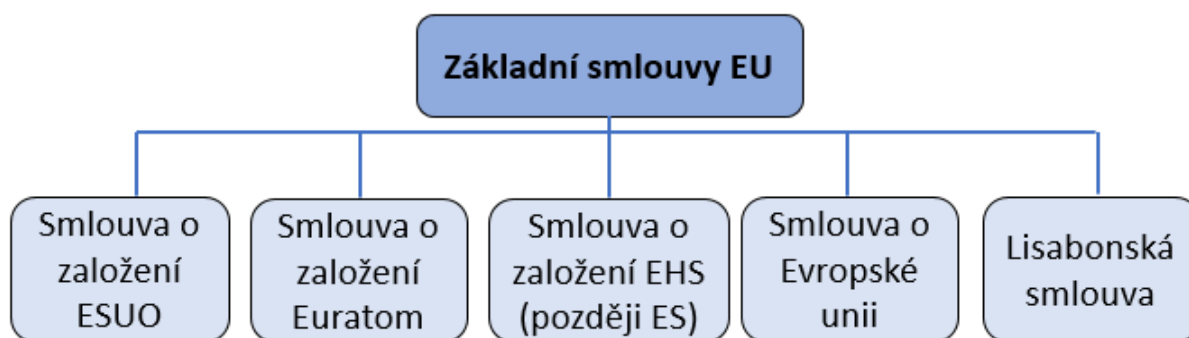
Zdroj: Široký (2013), vlastní zpracování

3.3 Evropská integrace

Evropskou integrací se rozumí jakési politické, ekonomické či zákonodárné sbližování mezi národy Evropy, jde o vytváření užšího svazku mezi evropskými státy.

Evropská integrace se zakládá na třech základních smlouvách primárního práva (viz obr. 3.2). První smlouvou, podepsanou 18.4. 1951, je smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (dále jen ESUO). Další dvě smlouvy, kterými jsou Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (dále jen Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS), byly společně podepsány 25.3. 1957.

Obr. 3.2 Základní smlouvy EU



Zdroj: Široký (2013, s. 30), vlastní zpracování

V roce 1987 vstoupil v platnost Jednotný evropský pakt, jehož hlavním cílem byla koordinace zahraniční politiky a vytvoření jednotného vnitřního trhu. Smlouvu o Evropské unii (dále jen SEU), jejíž text je dán Maastrichtskou smlouvou podepsanou 7.2. 1992, lze považovat za čtvrtou základní smlouvu. Na základě této smlouvy byla vytvořena tzv. pilířová struktura EU a EHS bylo přejmenováno na ES v roce 1993 (Široký, 2013).

V roce 1997 byla SEU novelizována Amsterodamskou smlouvou, která nabyla účinnosti 1.1. 1999 a později smlouvou z Nice, podepsanou roku 2001 s účinností od 1.2. 2003, díky níž mohlo dojít k rozšiřování EU o další státy. Posledním základním dokumentem je Lisabonská smlouva podepsána 13.12. 2007, která vstoupila v platnost v roce 2009 (Nerudová, 2014).

3.4 Daňová harmonizace

Hlavním důvodem harmonizace můžeme považovat globalizační tendenci. Nástup globalizace byl zaznamenán v druhé polovině 20. století, kdy dochází k rozšíření mezinárodního obchodu, vznikají nadnárodní společnosti, nastává postupný přechod z regionálních trhů na celosvětové. Při takovém pohybu kapitálu se střetávají různé daňové systémy jednotlivých zemí a obchodní partneři na to musí reagovat.

Dalším důvodem jsou také daňové úniky, které výrazně ovlivňují příjmy z daní národních vlád. Snaha o eliminaci tohoto problému vede ke společné spolupráci a ke sbližování daňových systémů jednotlivých zemí (Široký, 2013).

První stupeň ke sblížení daňových systémů je tzv. daňová koordinace. „*Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezit arbitrážních obchodů,*“ jak uvádí Kubátová (2010, s. 159). Daňová koordinace neprobíhá pouze v členských zemích EU, ale také v organizacích OSN či OECD a zahrnuje širší oblasti přizpůsobování daňových systémů jednoho státu druhému, ačkoliv nevede k jednotnosti těchto systémů, na rozdíl od daňové harmonizace, která má za cíl přizpůsobit a sladit jednotlivé daně i daňové systémy na základě společných pravidel. Každá daň musí projít třemi fázemi harmonizace:

- nejprve se zvolí daň, která bude harmonizována,
- poté dochází k harmonizaci daňového základu
- a v poslední fázi jsou harmonizovány daňové sazby (Nerudová, 2014).

3.5 Harmonizace nepřímých daní, DPH

Prvním krokem v oblasti daňové harmonizace je harmonizace strukturální. Jelikož v Evropě existovaly dva systémy nepřímého zdanění, Evropská komise se musela rozhodnout, který systém pro daňovou harmonizaci zvolí. Systém DPH uplatňovala jako jediná země Francie, ostatní členské země uplatňovaly kaskádový systém daně z obratu. Tento systém byl jednodušší z hlediska administrativy, avšak byl založen na kumulativním způsobu, kdy výrobce svůj produkt zatížil daní z obratu na výstupu, ale daň z obratu na vstupu mu nijak uhrazována nebyla. Daňové zatížení pak roste s délkou distribučních či výrobních článků. Po srovnání výhod a nevýhod obou systémů dospěla Evropská komise k rozhodnutí nahradit kaskádový systém systémem DPH.

V roce 1967 nastala povinnost změny systému pro všechny členské státy dle První směrnice č. 67/227/EEC a to do 1.1. 1970. DPH je uvalena na zboží a služby a je dána procentem z prodejní ceny. Druhá směrnice č. 67/228/EEC definuje předmět daně, místo plnění či plátce. Třetí, čtvrtá a pátá směrnice prodlužovala dobu implementace DPH do konce roku 1973. Jelikož o výjimkách a sazbách DPH rozhodovaly členské země samostatně, existovaly národní odlišnosti a výsledkem nebyl jednotný systém (Nerudová, 2014). 1.1. 1993 byl zaveden jednotný vnitřní trh.

S cílem harmonizovat národní rozdíly vznikla Šestá směrnice č. 77/388/EEC, která vymezuje pravidla pro stanovení ZD a také sazby daně. Ve vztahu k tomuto cíli byly tvořeny další směrnice nebo jejich novelizace. Právě z důvodu velkého počtu novelizací a nepřehlednosti Šesté směrnice došlo k jejímu přepracování a 28.11. 2006 k vydání nové Směrnice Rady 2006/112/ES. Tato směrnice je hlavním předpisem, jenž upravuje DPH v EU.

Směrnice je dále doplňována a nahrazována novými směrnicemi, které např. stanoví pravidla pro osvobození od DPH, spotřební daně, místa plnění u služeb, podmínky pro uplatnění snížené sazby, zavádí se nové směrnice, které bojují proti daňovým únikům. Ve směrnici Rady 2009/162/ES byly vymezeny výrobky, které podléhají spotřební dani. Další směrnice z roku 2010 udává pravidla fakturace aj.

Druhý krok spočívá v harmonizaci sazeb. Jelikož byly doposud sazby daně v kompetencích členských zemí, lišily se nejen hodnoty sazeb, ale také počty jednotlivých sazeb. Evropská komise musí rozhodnout, kolik daňových sazeb bude systém obsahovat a v jaké výši je stanovit. Rozhodla se užívat pro systém DPH sazby dvě, základní a sníženou. Od roku 1993 nabyla účinnosti směrnice č. 92/77/EEC, která udává minimální hranici sazby –

pro základní sazbu je to 15 % a pro sníženou sazbu činí 5 %. Směrnice dále povoluje aplikaci pouze dvou snížených sazeb. Ve směrnici č. 2010/88/EU upravující sazby DPH bylo prodlouženo období, kdy nesmí základní sazba klesnout pod 15 % až do konce roku 2015 (Nerudová, 2014).

Další trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu pokračovalo až do roku 2017 na základě směrnice 2016/856/EU. Pro rok 2018 Evropská směrnice stanovuje základní sazbu DPH opět na minimálních 15 % a snížené sazby povoleny ve 2 sazbách. V příloze č. 1 jsou vyobrazené současné sazby DPH v členských zemích EU, platných od 1.1. 2018.

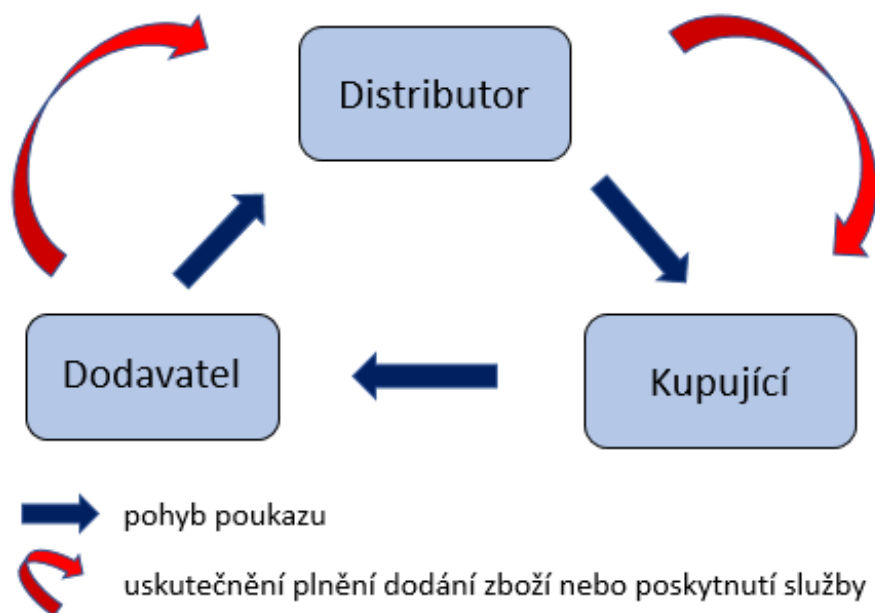
3.6 Výhledy změn legislativy EU v oblasti DPH

Vzhledem k tomu, že ve veřejných rozpočtech chybějí desítky mld. EUR ročně na DPH, kdy jedním z důvodů jsou také daňové podvody, snaží se Evropská komise přijít s novými opatřeními, zamezeními a celkově lepším systémem pro výběr DPH.

Novela směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen Směrnice) by měla být s největší pravděpodobností platná již od 1.1. 2019 v rámci tzv. „VAT Action Plan“, prozatím však není schválena. Tento krok má vést k zavedení „konečného systému DPH“. Tzn. že původní systém přenesení daňové povinnosti při osvobozené dodávce zboží do EU, tzv. „reverse charge“ je v plánu nahradit systémem na principu tzv. země určení, kdy příjem z DPH půjde do země spotřeby. Tedy zboží bude stále podléhat dani v zemi určení, avšak DPH bude mít povinnost přiznat a odvést FÚ ve svém státě dodavatel zboží, namísto odběratele. Příslušný FÚ by pak daň poslal do země, kam bylo dodáno zboží, tedy do země spotřeby zboží. Prozatím však není jisté, zda „konečný systém DPH“ bude schválen v této podobě (Neužil, 2018).

Dále se od 1.1. 2019 zavádí již schválená Směrnice Rady 2016/1065, kterou se mění Směrnice a která nastavuje nová pravidla pro poukazy v oblasti DPH. U poukazů se bude rozlišovat uplatňování DPH u plnění, které s nimi souvisí dle typů, a to buď jednoúčelové nebo víceúčelové poukazy. Již při vydání jednoúčelového poukazu je známo místo plnění i DPH za poskytnuté plnění a toto vydání je považováno za poskytnutí služby či dodání zboží, na které je poukaz vystaven (viz Obr. 3.3) (Staněk, 2018).

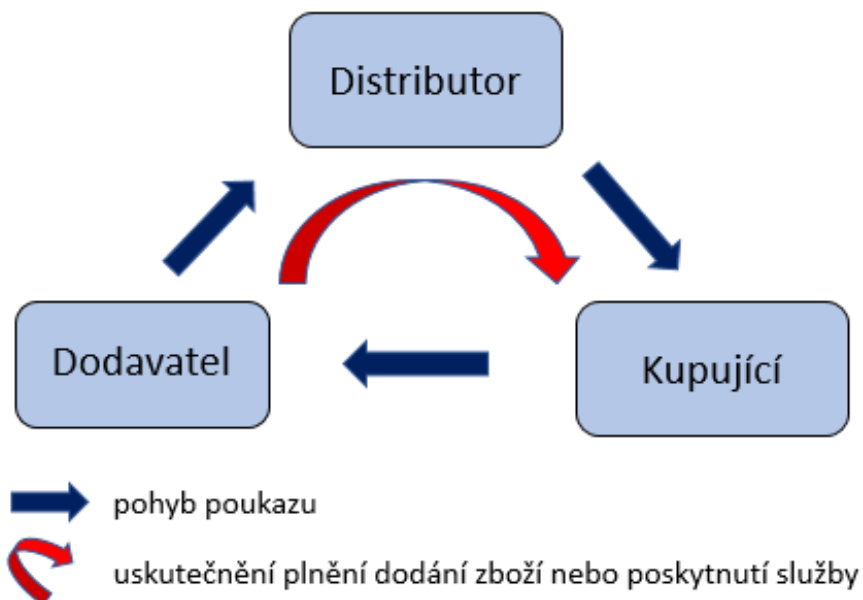
Obr. 3.3 DPH při vydání jednoúčelového poukazu



Zdroj: Hrůšová (2017), vlastní zpracování

Naopak u víceúčelového poukazu, tj. jiný poukaz než jednoúčelový, je předmětem daně až čerpání tohoto poukazu, tzn. dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě přijetí tohoto poukazu jako protiplnění, nikoliv jeho vydání (viz. Obr. 3.4) (Staněk, 2018).

Obr. 3.4 DPH při vydání víceúčelového poukazu



Zdroj: Hrůšová (2017), vlastní zpracování

Od 1. 1. 2019 a 1. 1. 2021 by měl nabýt účinnosti návrh změn k e-commerce. Jedná se o změnu pravidel pro určení místa plnění při zasílání zboží, tj. dodání zboží na dálku do států EU. Plnění, jež za rok nepřesáhnou hranici 10 000 EUR, mohou podniky zdaňovat ve svých zemích, namísto ve státě spotřebitele.

Pokud jde o sazby DPH, Evropská komise předložila v roce 2018 návrh novely Směrnice, dle které by si jednotlivé členské státy mohly samy stanovit snížené sazby DPH, a to dvě snížené sazby vyšší než 5 %, jednu nižší než 5 % a osvobození od DPH s nárokem na odpočet při poskytnutí služeb a dodání zboží, které se nenachází ve Směrnici v příloze 3 písm. a), a které je poskytnuté ve prospěch konečnému spotřebiteli. Vážený průměr všech sazeb u zdanitelných plnění bez nároku na odpočet DPH však musí být vyšší než 12 % (Staněk, 2018).

Členské státy mají možnost změnit snížené sazby DPH až do okamžiku zavedení „konečného systému DPH“, s nímž se počítá kolem roku 2022. Tento systém se však zdá být velmi komplikovaný a většina členských států v současné době nesouhlasí s jeho zavedením. Proto se také může stát, že „konečný systém DPH“ nebude vůbec schválen (Staněk, 2018).

3.7 Dodání zboží do členských států EU

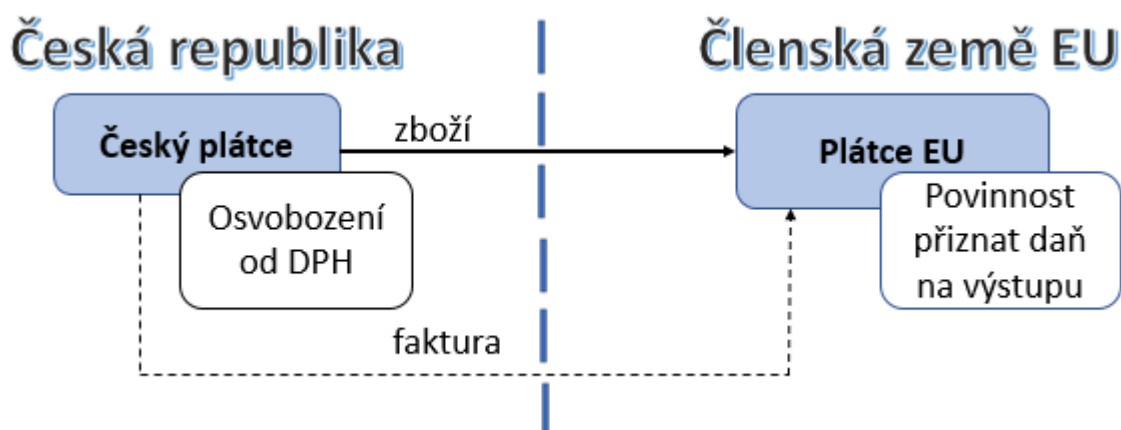
Od roku 1993, kdy došlo k vytvoření jednotného vnitřního trhu, se začalo obchodovat nejen v rámci tuzemska, ale stále více také v rámci EU.

Mimo pojmu dodání zboží, které je dáno dle § 13 odst. 1 ZDPH jako přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, je vyčleněna také specifická forma dodání zboží, a to dodání zboží do jiného členského státu. Při takovém dodání musí být zboží do členské země skutečně fyzicky přepraveno či odesláno a tuto realizace je plátce povinen prokázat (Kuneš, 2017).

3.7.1 Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň

Daňový režim, kterým se bude konkrétní obchodní transakce řídit, je závislý především na cílové osobě, které je zboží dodáváno. Je-li pořizovatelem zboží osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (dále jen ORD JČS), vzniká ji povinnost pořízení zboží přiznat a zdanit ve své zemi. Dodavatel zboží (český plátce) má tudíž nárok na uplatnění osvobození od DPH (viz Obr. 3.5). S tím vzniká plátcovi povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží dle § 22 odst. 3 ZDPH k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno či přepraveno do jiné členské země anebo ke dni vystavení daňového dokladu, pokud nastane před tímto 15. dnem.

Obr. 3.5 Dodání zboží osobě registrované k DPH

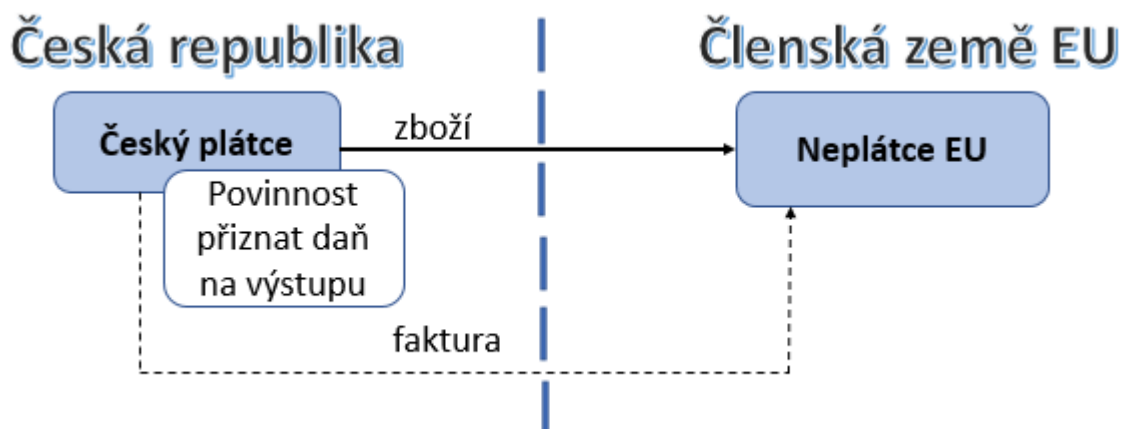


Zdroj: Benda (2015, s. 100), vlastní zpracování

V této souvislosti vyplývá pro dodavatele zboží povinnost prokázat, že bylo zboží skutečně dodáno z ČR do jiné členské země, a to osobě s platným daňovým identifikačním číslem (dále jen DIČ), jež bylo v této členské zemi vydáno. Podklady pro prokazování mohou být např. předávací protokol, písemné prohlášení pořizovatele o přepravě zboží do členského státu, přepravní doklady aj. Platnost DIČ odběratele je důležitou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně dodavatele, jež je potřeba jednoduchým způsobem ověřit na webových stránkách Ministerstva financí ČR (Benda, 2015).

V opačném případě, kdy má pořizovatel zboží sídlo v EU, ale k DPH registrován není, je povinen daň na výstupu přiznat dodavatel (viz Obr. 3.6). Povinnost nastává ke dni přijetí úplaty nebo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to ke dni, jež nastane dříve.

Obr. 3.6 Dodání zboží osobě neregistrované k DPH



Zdroj: Benda (2015, s. 100), vlastní zpracování

3.7.2 Místo plnění

Místo plnění při dovozu zboží do členských států EU je určováno na základě toho, zda je dodáno s přepravou či bez, nebo zda je dodáno s montáží či instalací.

V situaci, kdy je dodání zboží realizováno bez odeslání či přepravy je místem plnění území ČR, tedy místo, na kterém se nachází zboží v době uskutečnění dodání, jak říká § 7 odst. 1 ZDPH. Následné dodání zboží do členského státu pořizovatelem se stává předmětem DPH v tuzemsku. Při splnění všech podmínek plátcem pro uplatnění osvobození dodávky od daně, není touto českou DPH zboží zatíženo.

I v druhém případě, v němž je dodání zboží spojeno s odesláním či přepravou, kdy dle § 7 odst. 2 ZDPH je místem plnění místo, ve kterém přeprava začíná, tj. ČR, je dodávka zboží předmětem DPH v tuzemsku. I v této situaci má plátce možnost na uplatnění osvobození dodaného zboží od DPH za splnění podmínek. Místem plnění je také stále tuzemsko, pokud se jedná o dodání zboží osobě neregistrované k dani v EU, avšak s tím rozdílem, že je zde namísto osvobození od daně uplatněna sazba DPH (Benda, 2015).

Za předpokladu dodání zboží včetně instalace či montáže je místem plnění dle § 7 odst. 3 ZDPH místo, kde k samotné instalaci či montáži dochází. Jestliže se bude montáž konat na území jiného členského státu, český dodavatel uskutečňuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, které není předmětem české DPH. Dodavatel není povinen přiznat daň, avšak uvádí tato plnění v daňovém přiznání (Benda, 2015).

3.7.3 Daňové doklady

Dodavatel, který realizuje dodání zboží do jiného členského státu má povinnost vystavit pořizovateli daňový doklad (dále jen DD). Podoba tohoto DD může být jak listinná, tak elektronická (pokud je vystavena a obdržena elektronicky). Za správnost údajů, uvedených v DD a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy plátce, jenž zboží do členského státu dodává. Dodavatel má povinnost vystavit DD nejpozději do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž byla uskutečněna dodávka (Kuneš, 2017).

DD vystavený na dodání zboží do jiného členského státu EU by měl obsahovat následující základní náležitosti dle § 29 odst. 1 ZDPH:

- označení osoby (obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce), která uskutečňuje plnění,

- DIČ plátce, který uskutečňuje plnění,
- označení osoby (název, sídlo nebo místo podnikání), pro kterou se plnění uskutečňuje,
- evidenční číslo dokladu,
- DIČ pořizovatele,
- rozsah a předmět plnění,
- datum vystavení DD,
- datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby, podle toho, který den nastane dříve,
- jednotkovou cenu bez daně a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- ZD,
- sazbu daně,
- výši daně,

dále musí obsahovat sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 64 ZDPH nebo text „daň odvede zákazník“ pokud se jedná o plnění z něhož má povinnost daň odvést příjemce plnění. Zákon o DPH v § 26 odst. 1 stanoví, že údaje o ZD a výši daně musí být na DD uváděny v české měně.

3.7.4 Výpočet daňové povinnosti

Zpravidla je cena zboží mezi dodavatelem a pořizovatelem při jeho dodání do členského stát EU sjednána v cizí měně. Jestliže je dodání zboží od daně osvobozeno, stále se jedná o uskutečněné plnění, jež je plátce povinen uvést v DAP v ř. 20, v kontrolním hlášení, dále v souhrnném hlášení s kódem plnění „0“ a v neposlední řadě ve výkazu při odeslání zboží v Intrastatu, pokud se jedná o zpravodajskou jednotku. Pro tyto daňové účely je nutné provést přepočet částky, která je pro odběratele ZD, na českou měnu, tj. Kč (Benda, 2015).

Přepočet cizí měny je nutné provést zákonným způsobem, a to použitím pevného nebo denního kurzu České národní banky (dále jen ČNB), jež je platný ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně. Tedy ke dni vystavení DD nebo k 15. dni, který následuje po měsíci, v němž bylo odesláno či přepraveno zboží.

Př. Český plátce dodal zboží odběrateli registrovanému k DPH na Slovensku. Cena za zboží je sjednána na 10 000 EUR, bylo přepraveno na místo určení dne 30.1. 2018 a DD byl vystaven odběrateli 2.2. 2018. Plátce používá pro přepočet měny denní kurz ČNB (viz Tab. 3.3).

Tab. 3.3 Přepočet cizí měny při dodávce ORD JČS

Povinnost přiznat osvobození od daně	2.2. 2018
Denní kurz ČNB k 2.2. 2018	25,19
$ZD = 10\,000 \cdot 25,19$	251 900 Kč
Den uskutečnění účetního případu (vystavení DD)	2.2. 2018
Kurz ČNB k 2.2. 2018	25,19
$Pohledávka = 10\,000 \cdot 25,19$	251 900 Kč

Zdroj: Fitříková (2007, s. 30), vlastní zpracování

Při dodání zboží osobě neregistrované k DPH v jiné členské zemi je dodavatel povinen přiznat tuto dodávku v DAP v ř. 1 (plnění v základní sazbě DPH) nebo ř. 2 (plnění ve snížené sazbě DPH), dále v kontrolním hlášení a v Intrastatu ve výkazu při odeslání zboží, pokud se jedná o zpravodajskou jednotku. Tato povinnost nastává dnem přijetí úplaty či uskutečněním zdanitelného plnění. Plátcí v tomto případě nevzniká povinnost uvádět tuto dodávku zboží do souhrnného hlášení, jelikož se jedná o příjemce zboží neregistrovaného k DPH v jiném členském státě. ZD v tomto případě je vše co dodavatel obdržel jako úplatu nebo co teprve obdržet má za uskutečněná zdanitelná plnění. Do ZD se započítávají také vedlejší náklady spojené s dodáním zboží pořizovateli. Daň se vypočte jako přírážka příslušné sazby k částce bez daně. Dodavatel zboží je povinný uskutečnit přepočet cizí měny na českou ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (Benda, 2015).

Př. Český plátcé dodal zboží odběrateli na Slovensku – občanovi. Cena za zboží je sjednána na 1 190 EUR (z toho ZD 1 000 EUR a daň 190 EUR), bylo přepraveno na místo určení dne 2.1. 2018 a DD byl vystaven odběrateli 10.1. 2018. Plátcé používá pro přepočet měny denní kurz ČNB (viz Tab. 3.4).

Tab. 3.4 Přepočet cizí měny při dodávce do EU neplátcí DPH

Povinnost přiznat daň	2.1. 2017
Denní kurz ČNB k 2.1. 2018	25,495
$ZD = 1\,000 \cdot 25,495$	25 495 Kč
$DPH = 25,495 \cdot 0,21$	5 353,95 Kč
Den uskutečnění účetního případu (vystavení DD)	10.1. 2018
Kurz ČNB k 10.1. 2018	25,565
$Pohledávka = 1\,190 \cdot 25,565$	30 422,35 Kč

Zdroj: Fitříková (2007, s. 32), vlastní zpracování

3.7.5 Nárok na odpočet daně na vstupu

V souvislosti s uskutečňováním dodávání zboží do EU mohou dodavateli vzniknout v tuzemsku jiná přijatá zdanitelná plnění, která souvisí s dodávkou. Jde především o nákup zboží, které je bez jakékoliv změny přepraveno do členského státu nebo o pořízení energie, materiálu a jiných služeb nezbytných k zajištění dodání zboží pořizovateli.

Nárok na odpočet daně u těchto zdanitelných plnění smí plátce uplatnit pouze za předpokladu, že tato plnění budou použita na uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která dále použije na plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet nebo zdanitelná plnění, u kterých mu vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu (Benda, 2015).

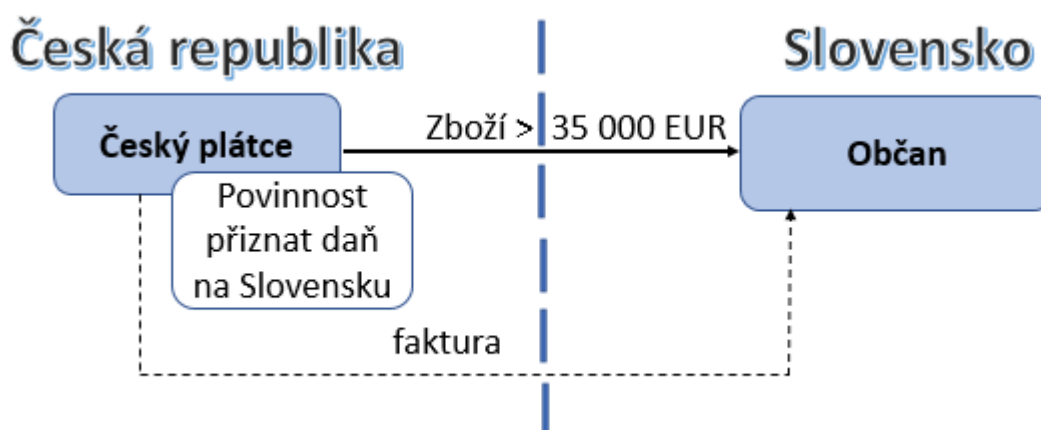
3.7.6 Zasílání zboží

Zasílání zboží je specifickým případem dodání zboží. Podmínkou zasílání zboží je dodání zaslaného zboží osobě, pro kterou není toto pořízení z jiného členského státu předmětem DPH v daném státě. Je pravidlem, že odeslání či přepravu zboží do jiného státu musí vykonat dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba, běžně jde o zasílání zboží poštou. Tato pravidla se dle § 8 odst. 4 ZDPH nevztahují na:

- zboží podléhající spotřební dani,
- dodání nových dopravních prostředků,
- dodání zboží s montáží či instalací,
- dodání starožitností, sběratelských předmětů, uměleckých děl a použitého zboží.

Důležité je stanovit místo plnění, které se stanoví dle limitu hodnoty dodávaného zboží. Místem plnění při překročení limitu členského státu, do něhož je zboží zasíláno je místo, na kterém se nachází zboží na konci jeho odeslání či přepravy. OPD je odesílatel zboží jako prodávající a je povinen přiznat daň v dané členské zemi (viz Obr. 3.7), v ČR již daň nepřiznává, avšak uvádí hodnotu zaslání zboží v DAP ř. 24 (Benda, 2015).

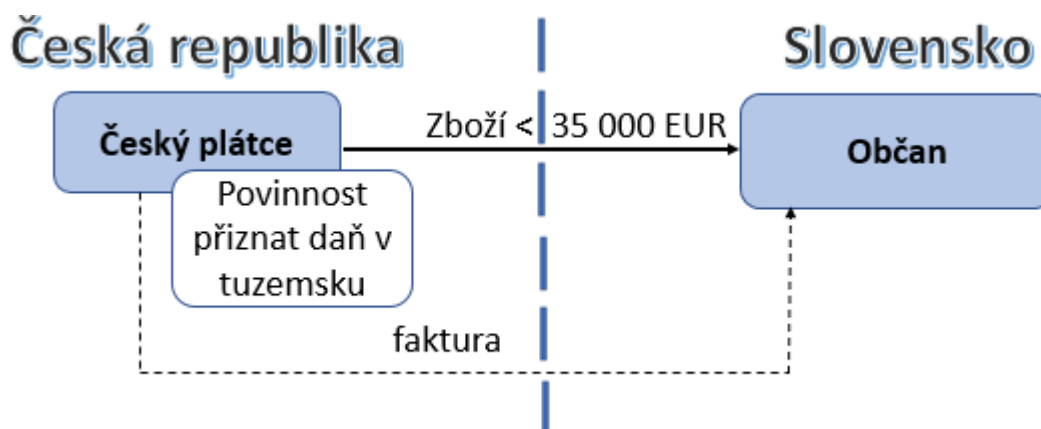
Obr. 3.7 Zasílání zboží na Slovensko s překročením registračního limitu



Zdroj: Benda (2015, s. 197), vlastní zpracování

V situace, kdy nedojde k překročení celkové hodnoty zboží bez daně v bezprostředně předcházejícím ani příslušném kalendářním roce, stanovené jednotlivým členským státem, pak je za místo plnění považováno to, kde zasílání zboží začíná, tedy tuzemsko, a zde plátce přiznává daň (viz Obr. 3.8), v DAP ř. 1 nebo 2 (Dušek, 2016). V tomto případě je český plátce povinný vystavit pořizovateli DD, jenž musí obsahovat náležitosti běžného DD, avšak neobsahuje DIČ osoby, které je zboží zasláno. Na zboží zasílané do částky 10 000 Kč je možné vystavit zjednodušený DD.

Obr. 3.8 Zasílání zboží na Slovensko bez překročením registračního limitu



Zdroj: Benda (2015, s. 197), vlastní zpracování

3.8 Poskytování služeb v rámci členských zemí EU

Poskytnutí služby do členských států EU nemá na rozdíl od dodání zboží do EU vymezené speciální pojmy pro toto poskytování. Poskytováním služeb se rozumí dle §14 odst.1 ZDPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, mimo jiné zde patří také následující:

- vznik a zánik věcného břemene,
- pozbytí nehmotné věci,
- přenechání zboží k užití jinému
- a zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci,

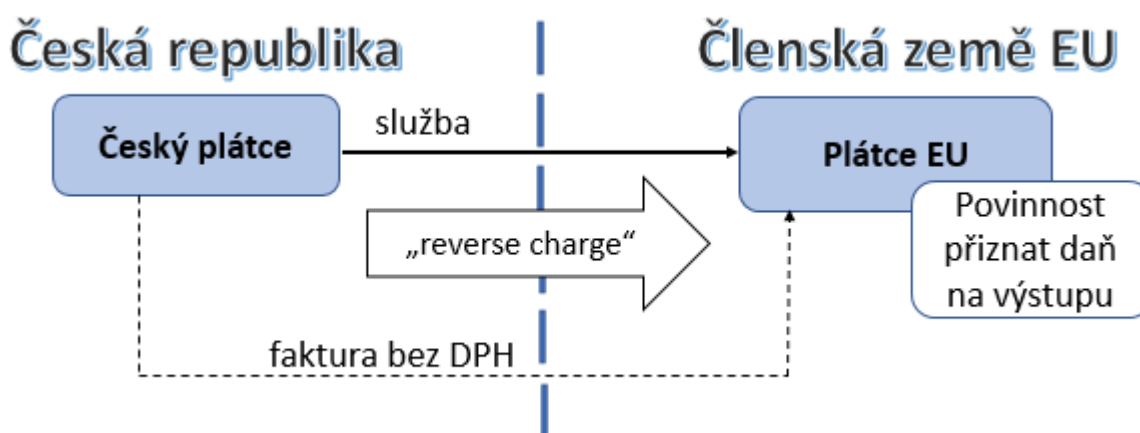
a mohou být realizovány taktéž s osobou, jejíž sídlo se nachází v EU.

3.8.1 Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň

V souvislosti s poskytováním služby osobě v jiné členské zemi mohou nastat pro českého plátce, poskytovatele služby, různé situace. Jestliže je služba poskytnuta ORD JČS s místem plnění mimo tuzemsko, pak poskytovatel služby nemá nárok na uplatnění DPH na výstupu. Má však povinnost vystavit příjemci služby DD, na příjemce služby pak spadá povinnost přiznat daň (viz Obr. 3.9) (Benda,2015).

Jde o uplatnění tzv. principu „reverse charge“. Na jeho základě lze převést u zákonem vymezených služeb, s místem plnění mimo tuzemsko, daňovou povinnost z poskytovatele na příjemce služby.

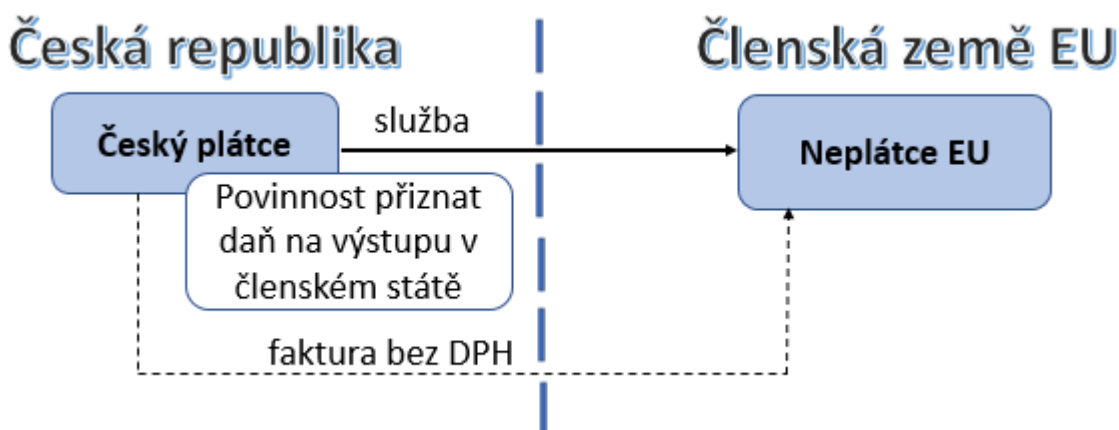
Obr. 3.9 Poskytnutí služby ORD JČS s místem plnění mimo ČR



Zdroj: Benda (2015, s. 250), vlastní zpracování

Nastane-li situace, kdy český plátce poskytne službu OND JČS a s místem plnění mimo tuzemsko, opět nemá poskytovatel služby nárok na uplatnění DPH na výstupu. Poskytovatel je povinný vystavit příjemci DD a dle předpisů, jež jsou platné v dané zemi mu také vzniká povinnost přiznat daň za poskytnutou službu v tomto členském státě (viz Obr. 3.10).

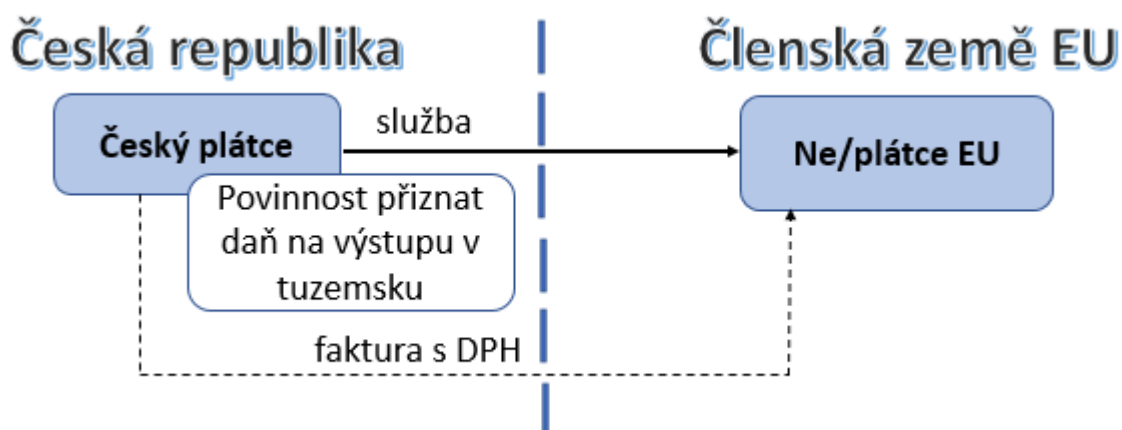
Obr. 3.10 Poskytnutí služby OND JČS s místem plnění mimo ČR



Zdroj: Benda (2015, s. 251), vlastní zpracování

V posledním případě, kdy je služba poskytnuta českým plátcem osobě registrované či neregistrované k DPH se sídlem plnění v tuzemsku, uplatní poskytovatel DPH na výstupu dle platné sazby DPH v ČR (viz Obr. 3.11).

Obr. 3.11 Poskytnutí služby osobě ne/registerované k DPH s místem plnění v ČR



Zdroj: Benda (2015, s. 251), vlastní zpracování

3.8.2 Místo plnění

Poskytování služeb v rámci EU patří mezi nejsložitější oblast při uplatňování DPH. Český plátce, který je v pozici poskytovatele služeb, musí správně určit místo plnění poskytnuté

služby, což v praxi vede k mnoha komplikacím. Pro správné určení místa plnění je důležité správně zvolit charakter služby, vyhodnotit správná pravidla určení místa plnění daná zákonem pro různé druhy služeb a posoudit komu je služba poskytnuta. Pro bezchybný postup k uplatnění DPH je stanovení místa plnění při poskytování služeb v rámci EU klíčovým prvkem (Fitříková, 2007).

Obečné principy pro stanovení místa plnění vyplývají z § 9 odst.1 ZDPH, který uvádí, že *„místem plnění při poskytnutí služby OPD je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně OPD, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.“* V případě, že je služba poskytnuta OND je místem plnění dle § 9 odst. 2 ZDPH *„místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny OPD, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.“*

Speciální pravidla pro určení místa plnění poskytovaných služeb vymezuje § 9 písm. a) až § 10 písm. i) ZDPH. Pro lepší přehlednost si tato pravidla zobrazena v příloze č. 2.

3.8.3 Daňové doklady

Na služby, které jsou poskytované do jiných států a je nich uplatněn tzv. princip „reverse charge“ vystavuje poskytovatel služby DD bez DPH a musejí obsahovat běžné náležitosti dané v § 29 písm. a) až písm. j) ZDPH. Výjimkami jsou zde výše daně a sazba daně, které na DD nejsou uvedeny z toho důvodu, že daň je povinen přiznat až příjemce služby. Dalším údajem uváděným na DD je text „daň odvede zákazník“. DD je poskytovatel povinný vystavit do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém došlo k poskytnutí služby.

3.8.4 Výpočet daňové povinnosti

Povinností plátce při poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko je přiznat toto plnění ke dni přijetí úplaty nebo ke dni jeho uskutečnění, a to k tomu dni, jenž nastane dříve. Tuto službu musí plátce uvést v DAP ř. 21, pokud se jedná o službu poskytnutou ORD JČS nebo ř. 26, jde-li o jinou osobu, a dále do souhrnného hlášení s kódem „3“, a to za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat. V Intrastatu se služby poskytnuté do členského státu s místem plnění mimo tuzemsko nevykazují.

Je zákonem stanovena nutnost přepočtu cizí měny na českou pomocí kurzu devizového trhu, který je vyhlášen ČNB, a to ke dni povinnosti přiznat daň nebo osvobození od daně. V případě poskytování služeb českým plátce s místem plnění mimo tuzemsko však tyto

povinnosti plátcí nevznikají, jelikož jde o uskutečňování plnění, jež není předmětem české daně. Povinnost daň přiznat má příjemce služby v členském státě a výpočet daňové povinnosti je pak na něm. Pokud však poskytuje plátce službu do členského státu osobě k dani neregistrované, pak je povinný přiznat a odvést daň v tom státě, jestliže to z jejich legislativních úprav vyplývá (Benda, 2015).

3.8.5 Nárok na odpočet daně

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění v plné výši, které použije v rámci své ekonomické činnosti při uskutečnění služby s místem plnění mimo tuzemsko.

3.8.6 Souhrnné hlášení

Principem souhrnného hlášení je informovat správce daně o zdanitelných plněních, které jsme vykonali se subjekty členských států EU.

Povinnost podat toto hlášení mají plátcí, kteří dodali zboží ORD JČS nebo této osobě poskytli službu s místem plnění mimo tuzemsko, pokud je příjemce z této služby povinen přiznat daň ve své zemi (Benda, 2015).

Hlášení o hodnotě dodaného zboží či poskytnutých službách je nutno podat elektronicky a údaje o hodnotě dodaného zboží musí být uvedeny v české měně. Souhrnné hlášení jsou povinni podat jak měsíční, tak čtvrtletní plátcí za každý kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení měsíce. Pokud plátce zjistí, že v souhrnném hlášení uvedl chybné údaje, má povinnost odevzdat taktéž elektronickou formou následné souhrnné hlášení, nejpozději však do 15 dnů ode dne zjištění této skutečnosti (Kuneš, 2017). Do souhrnného hlášení se uvádějí následující údaje:

- kód země pořizovatele,
- DIČ pořizovatele,
- kód plnění,
- počet plnění,
- celková hodnota plnění.

3.8.7 Intrastat

Intrastat je systém, který je povinný pro všechny členské státy, jehož základním cílem je sběr dat pro sestavování statistik obchodu se zbožím mezi členskými zeměmi.

Osoby, jež jsou povinné vykazovat údaje o odeslaném či přijatém zboží do výkazů Intrastat jsou nazývány „zpravodajskou jednotkou“. Těmito osobami se mohou stát osoby registrované k DPH nebo IO k DPH v ČR, které mají povinnost podávat DAP, jež překročí stanovený limit pro odeslané a přijaté zboží z členských států. Odeslané a přijaté zboží je vykazováno zvlášť a práh pro překročení je 8 mil. Kč jak pro odeslané zboží, tak pro přijaté (Benda, 2015).

Překročením osvobozující hranice je zpravodajská jednotka povinna vykazovat údaje do Intrastatu od daného měsíce, v němž k překročení došlo. Výkazy pro Intrastat má jednotka povinnost odeslat příslušnému celnímu úřadu v elektronické podobě nejpozději 12. pracovního dne měsíce, který následuje po měsíci překročení hranice. Plátcí, kteří vykazují pouze jednorázový výkaz, mají možnost tento výkaz podat v papírové formě, pokud splňuje podmínku, kdy je vyplněných maximálně 15 řádků. Tyto výkazy musí být celním úřadům odevzdány nejpozději do 10. pracovního dne měsíce, následujícím po relevantním měsíci (Benda, 2015).

4 Aplikace DPH v podmínkách vybrané obchodní korporace

V praktické části bakalářské práce jsou vysvětleny teoretické postupy z předchozích kapitol na případech, ke kterým v praxi běžně dochází. Uplatňování DPH bude aplikováno na příkladech obchodování v rámci tuzemska a dále také v rámci členských států EU. Postupy uplatňování DPH a výpočet daňové povinnosti jsou prováděny na obchodních transakcích za zvolené zdaňovací období (leden 2018) ve vybrané obchodní korporaci a následně je za toto sledované období sestaveno DAP k DPH. V této části budou dále aplikovány výhledy Evropské komise v oblasti DPH a vyhodnoceno, jak by tyto zásadní změny ovlivnily chod firmy.

4.1 Charakteristika vybrané obchodní korporace

Společnost Motogaráž.cz, s.r.o. (dále jen Motogaráž) byla založena 3. dubna roku 2002 v Českém Těšíně, kde se nachází sídlo společnosti i provozovna, ve které firma vykonává svou podnikatelskou činnost. Společnost Motogaráž v současné době zaměstnává pět zaměstnanců.

Motogaráž je dovozce a distributor motocyklů, čtyřkolek, skútrů, motocyklového oblečení, přileb a doplňků různých světových značek (např. Alpinestars, LS2, Kymco, Benelli, Peugeot). Motogaráž je dále dealerem celosvětově známé značky motocyklů, čtyřkolek a skútrů Kawasaki pro Severní Moravu, jimž se stala v roce 2013.

Hlavním předmětem činnosti Motogaráž je prodej veškerého motocyklového sortimentu zákazníkům, avšak pro větší komfort a spokojenost zákazníků jim poskytuje i další služby. Firma svým zákazníkům provádí garanční servisy či údržby, opravy a jiné servisy motocyklů. Dále zprostředkovává zákazníkům úvěry na nákup nových motocyklů a skútrů ve spolupráci s finanční institucí ESSOX, která spadá pod Komerční banku a sjednává zákonné či havarijní pojištění prostřednictvím České podnikatelské pojišťovny, jejíž nadřazenou organizací je Kooperativa.

Společnost nakupuje své zboží od plátců DPH z tuzemska a členských států EU (např. Polsko, Slovensko, Rakousko, Německo) a prodává ho v tuzemsku prostřednictvím kamenné prodejny v Českém Těšíně a internetového obchodu s výdejními místy v Praze a Českém Těšíně, dále je zboží prodáváno do některých členských států EU (např. Slovensko, Polsko).

Motogaráž je registrovaným plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. Firma nemusí předkládat celnímu úřadu výkazy pro Intrastat o přijatém a odeslaném zboží do

členských států EU, jelikož nepřekročila roční hranici pro vykazování Intrastatu (8 000 000 Kč) a není tedy zpravodajskou jednotkou.

4.2 Obchodování v rámci tuzemska

V této části práce se zaměříme na velmi časté a pro firmu Motogaráž charakteristické obchodní transakce, které proběhly v měsíci lednu tohoto roku, a to v rámci obchodování v tuzemsku.

4.2.1 Pořízení zboží od plátce DPH v tuzemsku

Firma Motogaráž si objednala od svého tuzemského dodavatele ABC, s.r.o. zboží značky Kawasaki v hodnotě 89 680 Kč bez DPH. Při této dodávce zboží nebyly fakturovány žádné další vedlejší náklady, jelikož mají firmy dohodnutou dopravu zdarma při objednávce zboží s hodnotou vyšší než 3 000 Kč. Pořízené zboží podléhá základní sazbě DPH 21 % a bylo doručeno poštou 13.1. 2018, kdy byla zároveň dodána faktura přijatá.

Motogaráž splnila podmínky podle § 73 odst. 1 písm. a), kdy je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu z pořízeného zboží držba DD. Společnost pořídila zboží za účelem dalšího prodeje, tzn. že je plnění využito pro ekonomickou činnost, a jelikož obdržela DD dne 13. ledna, může si uplatnit nárok na odpočet daně již v tomto měsíci, tedy za leden 2018.

Pokud má společnost DD k dispozici a nejedná se o zjednodušený DD, pak bude obsahovat ZD, DPH a částku celkem v následujících částkách:

- $ZD = 89\,680\text{ Kč}$
- $DPH = 89\,680 \cdot 21\% = 18\,832,8 \doteq 18\,833\text{ Kč}$
- $Celkem = 89\,680 + 18\,833 = 108\,513\text{ Kč}$

Jelikož při pořízení zboží známe ZD, počítáme DPH metodou zdola. Výsledná daň činí po zaokrouhlení dle § 37 odst. 1 na celé Kč nahoru 18 833 Kč. Společnost Motogaráž uvede do DAP k DPH za leden 2018 do řádku č. 40 částku 89 680 Kč ve sloupci „Základ daně“ a částku 18 833 Kč ve sloupci „V plné výši“ (viz Obr. 4.1).

Obr. 4.1 DAP – nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	89680	18833
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		

Zdroj: vlastní zpracování

V kontrolním hlášení bude tato operace uvedena v části B.2. (viz. Obr. 4.2), jelikož jde o přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně a s hodnotou vyšší než 10 000 Kč.

Obr. 4.2 Kontrolní hlášení

B. 2. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit					
Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	7509783	101810387	13.01.2018	89680.00	18833.00

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by byla firmě fakturována doprava za zboží, vstupovala by taktéž do ZD pro výpočet DPH a výše sazby by odpovídala stejné sazbě jako při zdanění zboží.

4.2.1.1 Držba DD – podmínka pro uplatnění nároku na odpočet

Aby si plátcé mohl uplatnit nárok na odpočet daně z přijatého plnění v tuzemsku musí splnit podmínku držby DD k tomuto plnění podle § 73 odst. 1. Dle stejného paragrafu odst. 2 pak může nárok na odpočet uplatnit až za období, ve kterém tuto podmínku splnila.

Př. Předpokládejme, že společnosti Motogaráž bylo zboží doručeno 13.1. 2018, avšak fakturu jí dodavatel ABC, s.r.o. vystavil až s měsíčním zpožděním, 13.2. 2018.

V této situaci vznikne firmě Motogaráž nárok na odpočet až v DAP za únor 2018, jelikož tento měsíc DD fyzicky obdržela. K této komplikaci obvykle dochází v případě, kdy je zdanitelné plnění uskutečněno na konci měsíce a dodavatel nestihne dodat DD včas odběrateli, tedy do konce měsíce. V kontrolním hlášení má však společnost povinnost porízení zboží uvést v části B.2. již s datem povinnosti přiznat daň, tedy 13. ledna 2018.

Možným řešením pozdního dodání DD by mohlo být vystavení dokladu již při uskutečnění zdanitelného plnění či přikládat fakturu při dodávce zboží přímo k zásilce. Jiným řešením je zasílání faktur jako přílohu e-mailu ve formátu pdf, kdy si ji odběratel vytiskne, založí do šanonu a tím se zkrátí celková doba doručení nežli v případě, kdy by dodavatel zasílal DD poštou. S tím souvisí i snížení nákladů dodavatele na poštovné, papír či tisk. V tomto případě je však důležitou podmínkou akceptace odběratele dokumentů v elektronické podobě.

Problém však v tomhle ohledu nastává s příchodem nové legislativy EU, pokud jde o obecné nařízení o ochraně osobních údajů (dále jen GDPR), které vstoupí v účinnost dne 25.5. 2018. Elektronické faktury obsahují obvykle řadu osobních údajů, jež je třeba chránit dle GDPR. Společnosti mohou řešit problém zasílání elektronických dokumentů v souladu s GDPR prostřednictvím datové schránky anebo zasíláním takových dokumentů v zašifrované podobě.

4.2.2 Dodání zboží plátcí DPH v tuzemsku

Společnost BCD, s.r.o, se sídlem v Ostravě nakoupila v Motogaráži náhradní díly na opravu motocyklu v celkové výši 27 899 Kč vč. DPH, jež podléhají základní sazbě DPH 21 %. Zboží bylo předáno dopravci zmocněného odběratelem v kamenné prodejně Motogaráž dne 25.1. 2018, téhož dne společnost taktéž vystavila DD s uvedenými částkami ZD a daně, pořizovatel však zaplatil za náhradní díly až 4. února.

Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. předání zboží přepravci dne 25. ledna 2018, je Motogaráž povinná priznat daň, neboť tento den předchází dni přijetí úplaty od odběratele.

V tomto případě je DPH počítáno metodou shora. Danou obchodní transakci vykáže Motogaráž za měsíc leden 2018 v DAP řádku č. 1 (viz Obr. 4.3) s následujícími částkami:

- $DPH = 27\,899 \cdot \frac{21}{121} = 27\,899 \cdot 0,1736 = 4843,2664 \doteq 4\,843 \text{ Kč}$
- $ZD = 27\,899 - 4\,843 = 23\,056 \text{ Kč}$

Obr. 4.3 DAP – dodání zboží

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	23056	4843
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		

Zdroj: vlastní zpracování

Do kontrolního hlášení uvedeme toto uskutečněné zdanitelné plnění s hodnotou nad 10 000 Kč vč. daně do části A.4. (viz Obr. 4.4).

Obr. 4.4 Kontrolní hlášení

A. 4. - Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou opravy podle § 44 bez ohledu na limit					
Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	2629303093	2018000127	25.01.2018	23056.00	4843.00

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2.1 Oprava ZD a výše daně

Společnost BCD, s.r.o. zjistila 6. února 2018 závadu na baterii do motocyklu v hodnotě 2 499 Kč, kterou obdržela od společnosti Motogaráž 25. ledna. Zmíněnou baterii zaslala společnost ještě téhož dne zpět dodavateli s tím, že chce vrátit peníze za nefunkční díl. Motogaráž uznala závadu na baterii a odeslala platbu na bankovní účet pořizovatele.

Dodavateli vzniká povinnost vystavit opravný DD na dodané náhradní díly do 15 dnů od zjištění této skutečnosti dle § 42 odst. 2. Motogaráž vystavila a doručila tento opravný DD, ve kterém dojde ke snížení původní fakturované částky, dne 8. února 2018 v souladu s § 45 ZDPH. Nová fakturovaná částka po odečtení ceny za vrácenou baterii se rovná 25 400 Kč.

- Celková částka = $27\,899 - 2\,499 = 25\,400$ Kč
- $DPH = 25\,400 \cdot \frac{21}{121} = 25\,400 \cdot 0,1736 = 4\,409,44 \div 4\,409$ Kč
- $ZD = 25\,400 - 4\,409 = 20\,991$ Kč

Rozdíl původní a nové fakturované částky je potřeba zachytit v DAP za únor 2018, ke dni doručení opravného DD pořizovateli, s minusovými částkami do řádku č. 1 (viz. Obr. 4.5).

- $DPH = 2\,499 \cdot \frac{21}{121} = 2\,499 \cdot 0,1736 = 433,83 \div 434$ Kč
- $ZD = 2\,499 - 434 = 2\,065$ Kč

Obr. 4.5 DAP – oprava ZD a výše daně

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	-2065	-434
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl je potřeba zachytit také v kontrolním hlášení v minusových částkách do části A.4. (viz. Obr. 4.6).

Obr. 4.6 Kontrolní hlášení – oprava ZD a výše daně

A. 4. - Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou opravy podle § 44 bez ohledu na limit					
Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	2629303093	FVO2018000127	08.02.2018	-2065,00	-434,00

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Dodání zboží plátcí DPH se zálohou v tuzemsku

Firma CDE, s.r.o. se sídlem v Trinci si objednala 12.1.2018 v Motogaráži motocykl Kawasaki Z1000SX. K motocyklu si dále objednala boční kufry, které se skládají z několika dílů. Cena motocyklu a veškerých doplňků činí celkem 358 700 Kč s DPH a podléhají základní sazbě DPH 21 %. Firma Motogaráž požadovala zálohu ve výši 20 %, tj. částka 71 740 Kč, před objednáním motocyklu z centrálního skladu Kawasaki pro ČR. Zálohová platba proběhla 15. ledna a firma Motogaráž na ni vystavila zálohovou fakturu. Motocykl byl dopraven odběrateli 23.1. 2018 zdarma na místo určení.

Povinnost přiznat daň vzniká firmě Motogaráž ke dni přijetí zálohy, tj. 15.1. 2018, jelikož přijetí této úplaty nastalo dříve než uskutečnění zdanitelného plnění. Dále je povinná vystavit odběrateli DD na přijatou zálohu a to do 15 dní od jejího převzetí s následujícími částkami:

$$\text{➤ } DPH = 71\,740 \cdot \left(\frac{21}{121}\right) = 71\,740 \cdot 0,1736 = 12\,454,064 \approx \mathbf{12\,454\,Kč}$$

$$\text{➤ } ZD = 71\,740 - 12\,454 = \mathbf{59\,286\,Kč}$$

Danou obchodní transakci uvede firma Motogaráž za období leden 2018 v DAP do řádku č. 1, ve sloupci „Základ daně“ částku 59 286 Kč a ve sloupci „Daň na výstupu“ částku 12 454 Kč (viz Obr. 4.7).

Obr. 4.7 DAP – příjem zálohy při dodání zboží

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	59286	12454
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		

Zdroj: vlastní zpracování

K uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 23. ledna 2018, kdy Motogaráž dopravila motocykl odběrateli a ten ho převzal. Tímto dnem vzniká Motogaráži povinnost přiznat daň z rozdílu mezi celkovou částkou a přijatou zálohou. S dodáním motocyklu se také pojí povinnost vystavit odběrateli DD nejpozději do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění, který bude obsahovat zbývající částky:

Výpočet ZD celkem bez DPH

- $DPH = 358\,700 \cdot \frac{21}{121} = 358\,700 \cdot 0,1736 = 62\,270,32 \div \mathbf{62\,370\,Kč}$
- $ZD = 358\,700 - 62\,370 = \mathbf{296\,330\,Kč}$

Výpočet rozdílu ZD a DPH mezi celkovou částkou a zálohou

- $ZD = 296\,330 - 59\,286 = \mathbf{237\,044\,Kč}$
- $DPH = 62\,370 - 12\,454 = \mathbf{49\,916\,Kč}$

Motogaráž uvede doplatek motocyklu v DAP za leden do řádku č. 1 ve sloupci „Základ daně“ částku 237 044 Kč a ve sloupci „Daň na výstupu“ částku 49 916 Kč (viz Obr. 4.8).

Obr. 4.8 DAP – příjem zbylé částky při dodání zboží

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	237044	49916
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		

Zdroj: vlastní zpracování

V kontrolním hlášení tuto transakci rozepíšeme do dvou řádků do části A.4., a to k datu přijetí zálohy a datu uskutečnění zdanitelného přijetí (viz. Obr. 4.9).

Obr. 4.9 Kontrolní hlášení

A. 4. - Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou opravy podle § 44 bez ohledu na limit

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	7362568899	FVZ2018000127	15.02.2018	59286.00	12454.00
2	7362568899	2018000127	23.04.2018	237044.00	49916.00

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.4 Poskytnutí služby občanovi v tuzemsku

Dne 11.1.2018 poskytla firma Motogaráž servisní služby tuzemskému občanovi za 14 500 Kč bez DPH při základní sazbě DPH, která je rovna 21 %.

Místem plnění při poskytnutí této služby se stává tuzemsko, podle pravidla, při kterém platí, že při poskytování služby OND je místem plnění sídlo či provozovna poskytovatele služby, tj. Český Těšín, tedy ČR. Jelikož je služba uplatňována v rámci B2C sféry, tuzemský občan je v tomto případě konečným zákazníkem a Motogaráž má povinnost uplatnit daň na výstupu.

Částku za poskytnutý servis motocyklu zákazník zaplatil 14. ledna. Datum uskutečnění zdanitelného plnění předchází dni přijetí úplaty, proto má Motogaráž povinnosti přiznat daň již 11.1. s částkami:

- $ZD = 14\,500 \text{ Kč}$
- $DPH = 14\,500 \cdot 21\% = 3\,045 \text{ Kč}$
- $Celková\ částka = 14\,500 + 3\,045 = 17\,545 \text{ Kč}$

Daň se zde vypočte metodou zdola. Dále uvede v DAP řádku č. 1 částku 14 500 Kč ve sloupci „Základ daně“ a částku 3 045 Kč ve sloupci „Daň na výstupu“ (viz Obr. 4.10).

Obr. 4.10 DAP – poskytnutí služby

I. Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní 1	14500	3045
	snižovaná 2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní 3		
	snižovaná 4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní 5		
	snižovaná 6		

Zdroj: vlastní zpracování

Poskytnutí služby občanovi uvedeme v kontrolním hlášení do části A.5. (viz. Obr. 4.11).

Obr. 4.11 Kontrolní hlášení

A. 5. - Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad					
Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
14500,00	3045,00				

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Obchodování v rámci členských států EU

V této části si ukážeme případy, které proběhly v lednu 2018 v rámci obchodování mimo tuzemsko, tedy se členskými státy EU, jež však nejsou pro firmu Motogaráž tak časté jako obchodování v rámci tuzemska.

4.3.1 Pořízení zboží od ORD JČS

Společnost DEF GmbH, která je registrována k DPH v Německu dodala 8.1. 2018 do Motogaráže objednaný skútr značky Kymco. Dodaný skútr podléhá základní sazbě DPH v tuzemsku a fakturována částka byla německým dodavatelem stanovena na 107 038 Kč. DD odběratel obdržel 12. ledna s datem vystavení 8. ledna 2018.

V případě pořízení zboží od ORD JČS je místem plnění dle § 11 odst. 1 stanoveno místo, kde se zboží nachází na konci jeho odeslání či přepravy pořizovateli. Povinnost přiznat daň nastává pořizovateli zboží. Fakturovaná částka od německého dodavatele je tedy s 0 % DPH a daň z této částky má povinnosti přiznat společnost Motogaráž ve své zemi.

Jelikož byl DD vystaven před 15. dnem měsíce následujícím po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží, má firma Motogaráž povinnost přiznat daň již 8. ledna. Protože byla cena za skútr sjednaná v české měně, nemusí pořizovatel provádět přepočty z cizí měny na českou, k čemu je třeba použít kurz ČNB. Výpočet DPH se vypočte metodou zdola následujícím způsobem:

$$\text{➤ } ZD = 107\,038 \text{ Kč}$$

$$\text{➤ } DPH = 107\,038 \cdot 21\% = 22\,478,0535 \approx 22\,478 \text{ Kč}$$

Společnost Motogaráž uvede danou obchodní transakci v DAP za měsíc leden 2018 do řádku č. 3 s částkou 107 038 Kč ve sloupci „Základ daně“ a částkou 22 478 ve sloupci „Daň na výstupu“ (viz Obr. 4.12).

Obr. 4.12 DAP – Pořízení zboží z členského státu EU

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	107038	22478
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		

Zdroj: vlastní zpracování

a zároveň do řádku č. 43, taktéž za leden 2018, jelikož ji vzniká z tohoto pořízení zboží nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 72 (viz Obr. 4.13).

Obr. 4.13 DAP – Nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	107038	22478	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			

Zdroj: vlastní zpracování

V kontrolním hlášení se objeví částka ZD a DPH v části A.2. (viz. Obr. 4.14) pro přijatá zdanitelná plnění u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. a).

Obr. 4.14 Kontrolní hlášení

A. 2. - Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b), c) a d)****) (§ 24, §					
Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1	DE633492132	28938276	08.01.2018	107038.00	22478.00

Zdroj: vlastní zpracování

Jiné povinnosti spojené s vykazováním přijatého zdanitelného plnění společnosti Motogaráž nevznikají, protože se do souhrnného hlášení neuvádí pořízení zboží z členského státu EU a není zpravodajskou jednotkou, tudíž nemusí předkládat ani výkazy pro Intrastat.

4.3.2 Dodání zboží ORD JČS

Společnost Motogaráž dodala v lednu 2018 čtyřkolku značky Stels na Slovensko, osobě registrované k DPH v této zemi. Dodavatel si ověřil DIČ pořizovatele. Převahu čtyřkolky na

Slovensko si odběratel zajistil prostřednictvím třetí osoby na své náklady dne 22.1. 2018 a téhož dne byl vystaven DD s částkou 198 339 Kč bez DPH, jež byla uhrazena následující den.

Pokud dodavatel zboží splní podmínky dle § 64 může si uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně z této dodávky do jiného členského státu. Společnosti Motogaráž pak vzniká povinnost toto osvobození přiznat 22. ledna, tj. ke dni vystavení DD, protože byl DD vystaven před 15. dnem měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží přepraveno na Slovensko. Povinnost přiznat daň připadá pořizovateli zboží na Slovensku.

Částku za čtyřkolku není potřeba přepočíst kurzem ČNB na českou měnu, jelikož cena nebyla sjednána v cizí měně.

➤ *Hodnota dodávky* = **198 339 Kč**

Motogaráž uvede danou dodávku zboží v DAP za měsíc leden 2018 jako osvobozené plnění do řádku č. 20 (viz. Obr. 4.15).

Obr. 4.15 DAP – osvobození od DPH z uskutečněného zdanitelného plnění

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)	20	198339
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2	21	
Vývoz zboží (§ 66)	22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)	23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)	24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	

Zdroj: vlastní zpracování

Dodání zboží mimo tuzemsko ORD JČS je potřeba zachytit také v souhrnném hlášení s kódem „0“ v částce 198 339 Kč (viz Obr. 4.16).

Obr. 4.16 Souhrnné hlášení

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	SK	SKxxxxxxxx	0	1	198339
2					
3					
4					
5					

Zdroj: vlastní zpracování

Vykazovat pro Inostrat firma Motogaráž nemusí, protože není zpravodajskou jednotkou.

4.3.2.1 Doklad – podmínka pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet

Podle § 64 je od daně osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu pouze v případě, že je dodáno osobě registrované k DPH v daném státě, zároveň je tomto státě v době jeho pořízení předmětem daně a za předpokladu, že dodavatel prokáže přepravu zboží do členského státu správci daně.

Pořizovatel si v tomto případě vyzvedl motocykl ve skladu Motogaráže prostřednictvím přepravní firmy, kterou si sám zajistil. Nevznikl tedy mezi pořizovatelem a dodavatelem smluvní vztah v tomto ohledu, a proto není možné použít jako důkazní prostředek o přepravě doklad CMR. Nelze zde použít ani dodací list, jelikož byl motocykl předán k přepravě již v ČR, nikoliv na Slovensku.

Důkazním prostředkem při této dodávce tedy bylo dle § 64 odst. 5 prohlášení pořizovatele, že byl motocykl skutečně dopraven do jiného členského státu. Aby si firma Motogaráž zajistila, že ji toto prohlášení bude kupujícím vystaveno po dopravení motocyklu na místo určení, sepsala se subjektem smlouvu o poskytnutí tohoto důkazu po ukončení přepravy.

V praxi však může nastat situace, kdy dodavateli nebylo pořizovatelem poskytnuto prohlášení o přepravě do jiného členského státu, a tak nemůže nijak prokázat tuto skutečnost správci daně. V takovém případě pak FÚ vyměří dodavateli DPH dodatečně. V našem příkladu by to vypadalo následovně:

$$\text{➤ } ZD = 198\,339 \text{ Kč}$$

$$\text{➤ } DPH = 198\,339 \cdot \frac{21}{121} = 198\,339 \cdot 0,1736 = 34\,431,65 \approx 34\,432 \text{ Kč}$$

$$\text{➤ } \textit{Celková částka} = 198\,339 + 34\,432 = 232\,771 \text{ Kč}$$

Nejsnadněji se dokládá důkazní prostředek o přepravě, pokud ji zajišťuje dodavatel a jde o přímou dodávku mezi dvěma subjekty.

Stejným způsobem by byla dodavateli zboží doměřena daň i v případě, že by odběratel zboží, na něž v tomto případě spadá daňová povinnost, daň nepřiznal.

Př. Bylo dodáno zboží na Slovensko osobě, u které jsme ověřili DIČ na stránkách Ministerstva financí ČR. Částku za zboží fakturujeme bez DPH, jelikož je tato dodávka osvobozena od DPH dle § 64 a povinnost přiznat daň připadá na slovenského pořizovatele zboží. Slovenský pořizovatel však v tomto období žádal o zrušení DIČ a není tedy již v době dodávky zboží osobou registrovanou k DPH v dané zemi. Tuto situaci však dodavatel zboží

nemohl tušit z toho důvodu, že mezi požádáním o zrušení DIČ pořizovatele a skutečným výmazem ze systému pro ověřování DIČ vzniká určitá prodleva a při ověřování DIČ pořizovatele mohlo stále figurovat v tomto systému. Tato dodávka zboží se tedy chová jako dodání zboží slovenskému občanovi, při které vzniká povinnost přiznat daň dodavateli zboží. Tato daň bude společnosti Motogaráž dodatečně doměřena příslušným FÚ.

4.3.3 Dodání zboží občanovi do jiného členského státu

Dne 18.1. 2018 si občan Slovenské republiky objednal přes internetový obchod Motogaz.cz zboží v hodnotě 299 Kč s DPH. Zboží si nechal zaslat dopravní společností PPL v hodnotě 220 Kč s DPH a způsob úhrady zvolil převodem na bankovní účet.

DD byl vystaven 18. ledna, následující den obdržela společnost Motogaráž platbu v hodnotě 519 Kč s DPH na bankovní účet. Objednané zboží nebylo skladem, a tak se doba odeslání zboží zákazníkovi prodloužila až do 25. ledna.

Povinnost přiznat daň nastává pro společnost Motogaráž dne 19.1. 2018, ke dni přijetí úplaty za zboží, jelikož toto datum nastalo před uskutečněním zdanitelného plnění v částce:

$$\text{➤ } DPH = 519 \cdot \frac{21}{121} = 519 \cdot 0,1736 = 90,07 \doteq \mathbf{90} \text{ Kč}$$

$$\text{➤ } ZD = 519 - 90 = \mathbf{429} \text{ Kč}$$

Motogaráž uvede tuto transakci v DAP za leden 2018 v řádku č. 1 (viz Obr. 4.17), jelikož je místem plnění tuzemsko, protože při dodání zboží do jiné členské země osobě neregistrované k dani je místem plnění místo, kde začíná přeprava či odeslání a tím je ČR.

Obr. 4.17 DAP – Dodání zboží na Slovensko

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	429	90
	snižená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snižená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snižená	6		

Zdroj: vlastní zpracování

Dále proto, že se jedná o tzv. zasílání zboží, kdy nedošlo k překročení registračního limitu k DPH na Slovensku v měsíci současném a jemu měsíci předcházejícím, jež má stanoveno na úrovni 35 000 EUR.

Dodání zboží uvedeme do kontrolního hlášení pro uskutečněná zdanitelná plnění do části A.5. (viz. Obr. 4.18).

Obr. 4.18 Kontrolní hlášení

A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

A. 5. - Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
429,00	90,00				

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Shrnutí zjištěného stavu

Shrnutí zjištěného stavu ze sledovaných příkladů ve čtvrté kapitole je součástí přílohy č. 3. Z této přílohy je zřejmé, že výsledná daňová povinnost u pořízení zboží z jiného členského státu EU je nulová, jelikož musíme přiznat daň na výstupu, ale zároveň nám také vzniká nárok na odpočet této daně při splnění podmínek dle § 72. Dodání zboží do členského státu je také za splnění určitých podmínek od daně osvobozeno dle § 64 a daň přiznává ve svém státě pořizovatel zboží. Výsledek obchodních transakcí sledovaných v kapitole 4 je takový, že daň na výstupu je vyšší než odpočet daně, a tudíž vzniká společnosti Motogaráž vlastní daň ve výši 51 515 Kč.

4.4.1 Shrnutí stavu za leden 2018

Prodeje ve firmě Motogaráž se odvíjejí od ročního období, kdy 3. až 9. měsíc v roce jsou považovány za silné prodejní měsíce a od 10. do 2. měsíce prodeje klesají, kam spadá také sledovaný měsíc leden v roce 2018. Od toho se také odvíjí výše daňové povinnosti v tomto měsíci. Firma prodává méně zboží jak v tuzemsku, tak ve členských státech EU, avšak s lednem přichází nový rok a blížící se nová motorkářská sezóna, tudíž je potřeba prodeju naplnit novým zbožím, skútry a motocykly pro sezónu 2018. Proto Motogaráž v tomto měsíci musela hodně nakupovat zboží nejen v tuzemsku, ale také od svých dodavatelů z členských zemí.

Z tohoto důvodu daň na výstupu činila ve sledovaném období 246 722 Kč a je nižší v porovnání s odpočtem daně, jež činí 387 487 Kč. V tomto období tedy vznikl plátcí DPH nadměrný odpočet ve výši 140 765 Kč. V případě, že by se nadměrný odpočet příliš často opakoval, mohla by se stát Motogaráž terčem daňových kontrol z FÚ.

Společnost Motogaráž, měsíční plátce DPH, má povinnost podat DAP a kontrolní hlášení za leden nejpozději do 25. 2. 2018, a to elektronickou formou. Přiznání k DPH za leden 2018 je uvedeno v příloze č. 4.

4.4.2 Souhrnné hlášení za leden 2018

Firma Motogaráž v lednu uskutečnila ne příliš častou obchodní transakci, a to prodej zboží do členského státu EU, konkrétně na Slovensko, ORD JČS. S tím se pojí povinnost v souladu s § 102 podat do 25. února 2018 souhrnné hlášení. To je možné podat výhradně v elektronické podobě s hodnotou dodaného zboží v české měně. Tento druh dodávky do jiného členského státu je v souhrnném hlášení označen kódem „0“. Pokud by došlo k chybně uvedeným údajům, je možné podat do 15 dní následné souhrnné hlášení již se správnými údaji.

4.5 Aplikace výhledu Evropské komise v oblasti DPH

V podkapitole se zabýváme novými opatřeními a změnami, které byly vysvětleny v teoretické části a které plánuje Evropská komise zabudovat do nového systému v oblasti DPH. Některé změny jsou plánované uvést do praxe již následující rok.

4.5.1 Změna režimu povinnosti přiznat daň pořizovatele zboží od ORD JČS

Při pořízení zboží z jiného členského státu OPD od ORD JČS fungoval doposud režim, kdy měl povinnost přiznat daň pořizovatel zboží. Poskytovatel měl v této situaci dodávku zboží osvobozenou od daně, jedinou povinností pro něj bylo uvést dodávku zboží v české měně do DAP, řádku č. 20 a daň z pořízeného zboží přiznával a odváděl přiřazenému FÚ pořizovatel.

Plánem Evropské komise do budoucna je provést změnu v tom smyslu, že by daň z dodaného zboží do jiného členského státu ORD JČS, měl povinnost přiznat a odvést právě dodavatel zboží, namísto odběratele v členském státě. Daň by byla stále odváděna do místa určení, tedy konkrétního členského státu, avšak naprosto odlišným způsobem. Vybraná daň z této obchodní transakce by putovala do členského státu prostřednictvím zjednodušeného režimu jednoho správního místa, tzv. One Stop Shop (dále jen OSS).

Tzn. že poskytovatel by se nemusel registrovat v každém členském státě, do kterého poskytne zboží či službu, ale plnil by své povinnosti v oblasti DPH prostřednictvím jednoho členského státu. Daňovou správu by vykonával příslušný FÚ v konkrétním členském státě, jenž by daň vybral a následně odvedl do dotčeného členského státu.

Aplikujme si tuto změnu na příkladu, který byl použit ve čtvrté kapitole, přesněji jde o podkapitolu 4.3.2.

Př. Společnost Motogaráž dodala v lednu 2018 čtyřkolku značky Stels na Slovensko, osobě registrované k DPH v této zemi. Dodavatel si ověřil DIČ pořizovatele. Prepravu

čtyřkolky na Slovensko si odběratel zajistil prostřednictvím třetí osoby na své náklady dne 22.1. 2018 a téhož dne byl vystaven DD s částkou 198 339 Kč bez DPH, jež byla uhrazena následující den. Na dodané zboží se vztahuje základní sazba DPH.

V tomto případě by tedy nemohlo dojít k plnění dle původního režimu. Dodavateli zboží nevzniká právo na osvobození od daně s nárokem na odpočet z dodání zboží do jiného členského státu a pořizovateli nevzniká povinnost přiznat daň, jak by tomu bylo v současnosti.

Namísto toho vzniká povinnost přiznat daň na Slovensku společnosti Motogaráž, a to 22. ledna, tj. ke dni vystavení DD, protože byl DD vystaven před 15. dnem měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží přepraveno na Slovensko. Dodatel odvede daň na Slovensko prostřednictvím FÚ v ČR, které je pro něj OSS, kam zašle na bankovní účet FÚ stanovenou částku DPH a ten následně odvede daň na Slovensko.

Částka na vystavené faktuře by tedy už nebyla zadána bez DPH, jak to bylo v příkladu 4.3.2 při osvobozené dodávce zboží, ale zahrnovala by slovenskou základní sazbu DPH, která nyní činí 20 %. Výpočet ZD a DPH z celkové částky se vypočítá metodou zdola:

- $ZD = 198\,339 \text{ Kč}$
- $DPH = 198\,339 \cdot 0,20 = 39\,667,8 \approx 39\,668 \text{ Kč}$
- $Celková\ částka = 198\,339 + 39\,668 = 238\,007 \text{ Kč}$

Částku za čtyřkolku není potřeba přepočíst kurzem ČNB na českou měnu, jelikož cena nebyla sjednána v cizí měně. Motogaráž by uvedla danou dodávku zboží v DAP za měsíc leden 2018.

Jestliže však bude odběratel splňovat podmínky a je považován za certifikovanou osobu povinnou k dani, bude intrakomunitární dodání zboží této osobě podléhat současnému režimu. Dodatel bude stále uplatňovat osvobozenou dodávku s nárokem na odpočet a povinnost přiznat daň ve své zemi zůstane na odběrateli.

4.5.2 Změna Směrnice, pokud jde o zacházení s poukazy

Směrnice 2016/1065/EU, která byla vydána již v roce 2016, má dle plánů Evropské komise nabýt účinnosti od 1.1. 2019. Netýkala by se však poukazů prodaných do 31.12. 2018. Poukazy vydané v roce 2019 by již pod tuto směrnici spadaly. ČR tuto změnu směrnice aplikuje již od 1. července 2017.

Poukazem se rozumí nástroj, jenž je považován jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Poukaz by měl obsahovat zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být

poskytnuta, nebo totožnost jejich dodavatelů. Směrnice rozlišuje „jednoúčelový poukaz“, na kterém je uvedeno místo plnění i DPH za poskytnuté plnění a „víceúčelový poukaz“ je jiný než jednoúčelový.

Společnost Motogaráž má v rámci své obchodní činnosti v nabídce také poukazy v hodnotě 1 000 Kč, 2 000 Kč, 5 000 Kč anebo si zákazník zvolí svou vlastní částku, kterou chce na poukazu mít, kdy dle směrnice 2016/1065/EU jde o poukazy víceúčelové. Předmětem tohoto poukazu není samotný prodej poukazu, jak je to dané u jednoúčelových poukazů, ale až skutečné předání zboží či poskytnutí služby. Uveďme si na příkladu prodej a povinnosti přiznat DPH k prodanému poukazu.

Motogaráž prodala poukaz zákazníkovi v hodnotě 2 000 Kč, který měl jako vánoční dárek, dne 12. prosince. Jiný zákazník, jenž byl poukazem obdarován, si přijel do kamenné prodejny v Českém Těšíně nakoupit dne 5. ledna, kdy na pokladně předložil poukaz jako protiplnění. Jelikož jde o víceúčelový poukaz, mohl si za něj zákazník vybrat, cokoliv z nabízeného sortimentu.

Ačkoliv byl poukaz prodán již v prosinci, není tento prodej poukazu ještě předmětem daně. Povinnost přiznat daň z prodaného zboží, které si zákazník za poukaz vybral, nastává až tímto dnem, tj. 5. ledna. Uvede pak tuto skutečnost nikoliv v DAP za prosinec, ale za leden daného roku do řádku č. 1.

4.5.3 Změna Směrnice v závislosti se „zasíláním zboží“

Zasílání zboží je specifickým případem dodání zboží do jiného členského státu soukromým osobám, pro které není pořízení zboží předmětem daně v daném členském státě a obvykle bývá toto zboží zasíláno poštou.

Pro správné zdanění je důležité určit místo plnění, a to se v současnosti provádí dle registračních limitů jednotlivých členských států následujícím způsobem. Při překročení hodnoty pro zasílání zboží do konkrétního členské země je místem plnění země spotřeby a dodavatel je povinen v této zemi DPH odvést. Naopak v situaci, kdy k překročení hodnoty nedojde, zdaní dodavatel dodávku zboží klasicky ve své zemi.

Od 1.1. 2019 by však v tomto ohledu mělo dojít ke změně pravidel pro stanovení místa plnění. Roční prahová hodnota, jež nesmí být v předcházejícím a současném roce překročena pro možnost uplatnění DPH ve svém státě, bude pro členské státy sjednocena na úrovni 10 000 EUR. Při překročení této roční hranice ukládá zákon podnikům povinnost přiznat a odvést daň

ve státě spotřeby dodaného zboží. Tento úkon bude možný provést prostřednictvím OSS, který daň vybere a odvede do členského státu EU.

Změnu pravidel při stanovení místa plnění, pokud se jedná o zasílání zboží si aplikujeme na příkladu viz. podkapitola 4.3.2.

Př. Dne 18.1. 2018 si občan Slovenské republiky objednal přes internetový obchod Motogaráz.cz zboží v hodnotě 299 Kč s DPH. Zboží si nechal zaslat dopravní společností PPL v hodnotě 220 Kč s DPH a způsob úhrady zvolil převodem na bankovní účet.

DD byl vystaven 18. ledna, následující den obdržela společnost Motogaráž platbu v hodnotě 519 Kč s DPH na bankovní účet. Objednané zboží nebylo skladem, a tak se doba odeslání zboží zákazníkovi prodloužila až do 25. ledna.

a) Předpokládejme, že společnost Motogaráž nepřekročila jednotnou roční prahovou hodnotu 10 000 EUR pro zasílání zboží.

Povinnost přiznat daň nastává pro společnost Motogaráž dne 19.1. 2018, ke dni přijetí úplaty za zboží, jelikož toto datum nastalo před uskutečněním zdanitelného plnění v částce:

$$\text{➤ } DPH = 519 \cdot \frac{21}{121} = 599 \cdot 0,1736 = 90,07 \doteq \mathbf{90 \text{ Kč}}$$

$$\text{➤ } ZD = 519 - 90 = \mathbf{429 \text{ Kč}}$$

Motogaráž uvede tuto transakci v DAP za leden 2018 v řádce č. 1 (viz Obr. 4.19) a povinnosti přiznat daň ji vzniká v tuzemsku, jelikož nedošlo k překročení jednotné roční prahové hodnoty 10 000 EUR.

Obr. 4.19 DAP – Zaslání zboží bez překročení roční prahové hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	429	90
	snižovaná	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snižovaná	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snižovaná	6		

Zdroj: vlastní zpracování

b) Předpokládejme, že společnost Motogaráž překročila jednotnou roční prahovou hodnotu 10 000 EUR pro zasílání zboží.

Povinnost přiznat daň nastává pro společnost Motogaráž dne 19.1. 2018, ke dni přijetí úplaty za zboží, jelikož toto datum nastalo před uskutečněním zdanitelného plnění v částce:

$$\text{➤ } DPH = 519 \cdot \frac{20}{120} = 519 \cdot 0,1667 = 86,52 \doteq \mathbf{87 \text{ Kč}}$$

$$\text{➤ } ZD = 519 - 87 = \mathbf{432 \text{ Kč}}$$

Dodavatel má povinnosti přiznat daň na Slovensku, jelikož došlo k překročení jednotné roční prahové hodnoty 10 000 EUR. Dodavatel odvede daň na Slovensko prostřednictvím FÚ v ČR, které je pro něj OSS, kam zašle na bankovní účet FÚ stanovenou částku DPH a ten následně odvede daň na Slovensko.

Motogaráž uvede tuto transakci v DAP za leden 2018.

5 Závěr

DPH vždy patřila k nejsložitějším daňovým oblastem nejen při uplatňování v rámci tuzemska, ale samozřejmě také v rámci členských států EU. Náročnost a rozsáhlost DPH je mimo jiné prisuzováno neustálým novelizacím, změnám v ZDPH či snaze co nejvíce se přiblížit a sjednotit trhy v rámci EU.

Tuto daň platí každý z nás při spotřebovávání zboží a služeb, v jejichž ceně je zahrnuta. DPH byla zakotvena do české legislativy 1. 1. 1993, kdy byl zaveden nový zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Do konce roku 1992 byla v ČR užívána pro nepřímé zdanění zboží a služeb daň z obratu. Po vstupu ČR do EU dne 1. 5. 2004 byl český stát začleněn do jednotného trhu EU, a proto byl zaveden nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který obsahuje předpisy EU o harmonizaci DPH a který je pro ČR hlavním zákonem v oblasti DPH.

Pro objasnění problematiky při uplatňování DPH v tuzemsku či v rámci EU byla práce rozdělena do dvou teoretických a jedné praktické kapitoly.

V první teoretické kapitole bylo hlavním cílem vysvětlit základní pojmy, které jsou pro tuto daň charakteristické, převážně se zaměřuje na základní pojmy a obecnou charakteristiku v oblasti DPH. V kapitole je popsán daňový systém v ČR, na jakém principu DPH funguje, její výhody, ale také nevýhody. V podkapitole je věnována pozornost také tomu, co je a co není předmětem daně, jak se stanoví základ daně, dle čeho se určují sazby daně, jejich vývoj v průběhu několika let a samotný výpočet DPH. V neposlední řadě je zde nastíněna taktéž správa daně, registrační povinnost k DPH a jsou zde rozlišeny a popsány OPD.

Druhá kapitole váže teorii především k poskytování zboží a služeb v rámci EU, tzv. intrakomunitární plnění, obsahuje výklad legislativního postupu při uplatňování DPH ve spolupráci se subjekty ze států EU. Byly vymezeny orgány EU, dále bylo popsáno začlenění ČR do pravidel uplatňování DPH v rámci EU. Prostor byl věnován také harmonizaci nepřímých daní, především DPH a srovnání základních a snížených sazeb DPH členských států EU. Část práce patří výhledům Evropské komise v oblasti změn v legislativě zákona o DPH a hlavním cílem v této kapitole bylo vysvětlit jakým způsobem správně určit místo plnění, kdy vznikla plátcí povinnost přiznat daň a v jakých výkazech je potřeba tuto daň zobrazit. Dále jsou popsány náležitosti daňových dokladů či samotný výpočet daňové povinnosti, při poskytování zboží a služeb do členských zemí EU.

V praktické části jsou uvedeny příklady z praxe na dodávání zboží a poskytování služeb v rámci tuzemska i v rámci EU a také na pořizování zboží od tuzemských i zahraničních dodavatelů, plátců DPH za zdaňovací období leden 2018. Vznikají zde různá plnění, a proto je zapotřebí věnovat pozornost ZDPH a jeho paragrafům. Řeší se, zda má vybraná obchodní korporace při různých obchodních transakcích nárok na odpočet daně, možnost uplatnění osvobozeného plnění, její vztah k plátcům i neplátcům v oblasti DPH či daňové výkazy, které má společnost povinnost vykazovat při uskutečnění jednotlivých druhů plnění. V poslední části jsou teoretické výhledy změn Evropské komise v oblasti DPH aplikovány na jednotlivých případech u vybrané společnosti.

Cílem této práce bylo vymezit základní pojmy a charakteristiku DPH, jelikož se jedná o velice komplikovanou daň, následně vysvětlit principy poskytování zboží a služeb nejen v ČR, ale také v rámci EU a v neposlední řadě provést praktickou aplikaci zvolené daně ve vybrané obchodní korporaci. Důležité bylo analyzovat problémy při pořizování zboží od dodavatelů z tuzemska či členských států EU a následný prodej zboží či poskytování služeb plátcům či neplátcům DPH v ČR a členských státech EU, navrhnout jejich řešení, vysvětlit povinnosti a nároky při takto uplatňované dani a provést praktickou aplikaci ve zvoleném zdaňovacím období ve vybrané obchodní korporaci. Dále bylo cílem vyhodnotit, kdy má společnost povinnost přiznat a odvést daň z jednotlivých transakcí nebo kde se tato daň bude uvádět v DAP, kontrolním hlášení či souhrnném hlášení.

Vybraná společnost Motogaráž je jednoznačně více prosperující v období letních měsíců, v zimních měsících, zejména pak ve sledovaném měsíci lednu, se orientuje především na objednávání a nakupování nového zboží pro rok 2018. Měsíc leden tedy spadá do období s nižším prodejem nabízeného sortimentu, ale vysokým nákupem nového zboží od tuzemských či zahraničních dodavatelů. Z těchto důvodů odpočet daně převyšuje daň na výstupu a společnosti vzniká v lednu roku 2018 nadměrný odpočet.

V souvislosti s nadcházejícími změnami legislativy EU by autorka doporučila společnosti dodržovat podmínky GDPR, co se týká zasílání a přijímání elektronických dokumentů, jelikož vybraná společnost tuto novou situaci prozatím nemá vyřešenou. Nezavedení či nepřipravení se na nové nařízení však může společnost připravit o spoustu peněz. V tomto ohledu jsou zavedeny několikanásobně vyšší pokuty, které mohou s ohledem na závažnost porušení nařízení vystoupat až na 20 000 000 EUR nebo pak činí 4 % z celkového ročního obrátu společnosti, v závislosti na tom, která částka je vyšší.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

AMBROŽ, Jan. *Daň z přidané hodnoty*. 3. vyd. Praha: Koršach, 2006. 276 s. ISBN 80-86296-11-3.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Vyd. 6., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2015. 376 s. ISBN 978-80-7273-174-9.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2016: zákon s přehledy*. 13. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-271-0033-0.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2017 – zákon s přehledy*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 256 s. ISBN 978-80-271-0427-7.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, c2007. 137 s. ISBN 978-80-251-1541-1.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.

KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2017*. 4. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2017. 367 s. ISBN 978-80-7554-087-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

RADVÁN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 129 s. ISBN 978-80-210-7746-1.

SAGIT. *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení MF a Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka 19.6.2017*. Ostrava: Sagit, 2017. 288 s. ISBN 978-80-7488-231-9.

SAGIT. *Daň z přidané hodnoty: zákon o DPH, směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka 1.1.2018*. Ostrava: Sagit, 2018. 320 s. ISBN 978-80-7488-273-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 126 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

b) Elektronické dokumenty

EUROPEAN COMMISSION. *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. 1. ledna 2018 [online]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

HRŮŠOVÁ, Růžena. *Aktuální otázky DPH v EU ze dne 17. října 2017* [online]. IFA ČR [17.10.2017]. Dostupné z:

https://www.ifa-cr.cz/sites/default/files/events/documents/171017-ifa_dph_v_eu.pdf

KONEČNÁ, Jana. *Souhrnné hlášení k DPH pro EU*. 2016 [online]. Jak podnikat [23. 5. 2016]. Dostupné z:

<http://www.jakpodnikat.cz/souhrnne-hlaseni-dph.php>

NEUŽIL, Radek. *Tisková zpráva Komory daňových poradců ČR ze dne 29. ledna 2018* [online]. KDP ČR [29.1. 2018]. Dostupné z:

<https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/akcni-plan-evropske-komise-chce-resit-lepsi-vyber-dph>

PODNIKATEL.CZ. *Vývoj sazeb DPH v ČR* [online]. [cit. 2018-01-30]. Dostupné z:

<https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

STANĚK, David a Milan TOMÍČEK. *Změny legislativy EU v oblasti daně z přidané hodnoty*. Staněk & Tomíček [online]. Dostupné z:

http://www.stanek-tomicek.com/documents/tax_news/01_2018.pdf

STANĚK, David a Milan TOMÍČEK. *Změny legislativy EU v oblasti sazeb DPH*. Staněk & Tomíček [online]. Dostupné z:

http://www.stanek-tomicek.com/documents/tax_news/01_2018_2.pdf

VESECKÝ, Zdeněk. *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát*. [online]. Podnikatel.cz [29. 3. 2013]. Dostupné z:

<https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Seznam zkratek

ČNB -	Česká národní banka
ČR -	Česká republika
DAP -	Daňové přiznání
DD -	Daňový doklad
DIČ -	Daňové identifikační číslo
DPH -	Daň z přidané hodnoty
ES -	Evropské společenství
ESUO -	Evropského společenství uhlí a oceli
EHS -	Evropské hospodářské společenství
EU -	Evropská unie
Euratom -	Evropské společenství atomové energie
GDPR -	Obecné nařízení o ochraně osobních údajů
IO -	Identifikované osoby
OND JČS -	Osoba neregistrovaná k dani v jiném členském státě
ORD JČS -	Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě
OSS -	One Stop Shop
Motogaráž -	Motogaráž.cz, s.r.o.
OND -	Osoba nepovinná k dani
OPD -	Osoba povinná k dani
SEU -	Smlouva o Evropské unii
Směrnice	Novela směrnice Rady 2006/112/ES
SR -	Státní rozpočet
ZD	Základ daně
ZDPH -	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2018



Gabriela Přečková

Seznam příloh

1. Příloha č. 1 Sazby DPH v členských zemích EU 2018 (v %)
2. Příloha č. 2 Místo plnění při poskytnutí služby
3. Příloha č. 3 DAP z plnění sledovaných ve 4. kapitole
4. Příloha č. 4 DAP za leden 2018